وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

الموضوع:

التهرب الضريبي آثاره و سبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر

أطروحة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية

فرع: تحليل اقتصادي

من إعداد الطالب: ناصر شارفي

تحت إشراف: أ. د. كمال رزيق

لجنة المناقشة :

أ.د : رابح زبيري................	جامعة الجزائر	رئيسا
أ.د : رزيق كمال	جامعة البليدة	مقررا
أ د. ناصر مراد	جامعة البليدة	عضوا
د : على حنيش..................	جامعة الجزائر	عضوا
د : باديس بن عيشة.............	جامعة الجزائر	عضوا
د. حميد بوزيدة..................	جامعة بومرداس	عضوا

السنة الجامعية 2012/2011

كلمة شكر

أشكر ا عز وجل جزيل الشكر على أن وفقني وأمدني القوة والإرادة لإتمام هذا العمل.أعبر عن شكري وتقديري للدكتور : كمال رزيق االذي أشرف على رسالتي والذي لم يبخل جهداً في مساعدتي وتوجيهي، والذي أثرى الرسالة بعلمه وملاحظاته القيمة.

كما أبدي الشكر للسيد محرز رامي مدير البحث و التحقيق الجبائي على مستوى المديرية العامة للضرائب لما قدمه لنا من مساعدة في تذليل المصاعب و إكمال هذه الأطروحة .

اشكر كل من ساعدني في اتمام بحثي هذا وأخص بالذكر:

-السيد. أيت دحمان سيدعلي لما بذله من جهد في سبيل إثراء هذا البحث.

- السيد.عامر زهير لما أبداه من التوجيهات القيمة التي رافقت مراحل كتابة البحث.

- كما أشكر الأصدقاء في الجزائر، الأردن، مصر و سوريا لما قدموه لي من المصادر القيمة التي استعنت بها ومن خلالها أنجزت البحث.

إهداء

إلى روح أمي الطاهرة المجاهدة و التي رحلت عني قبل أن أناقش هذه الأطروحة و التي ضحت بكل ما تملك في سبيل أن تحيا الجزائر و نحيا نحن .

آه أمي

إني أبكي و الدموع تسيل من عيني و أنا أكتب إهداء لروحك كم تمنيت أن تكوني موجودة لأقول لك أني أحبك كثيراً كم تمنيت وجودك الآن لأني أحتاجك كثيراً.

كم اشتقت إليك أمي كم تمنيت أن تكوني معي كم أحببت أن تضميني إلى صدرك كم اشتقت إلى سماع صوتك كم أحتاج إلى دعائك.

إلى أبي المجاهد أطال ا في عمره إلى أعمامي، محمد و مسعود و العيد الذين سقطوا شهداء في ميدان الشرف إلى كل شهداء الجزائر.

إلى زوجتي المصون التي جعلت من بيتي سكنا، و غمرتني بفضلها و احتمالها.

كل إخوتي وأخواتي وجميع أفراد عائلتي .

إلى أصدقائي الذين تسكن صورهم وأصواتهم أجمل اللحظات والأيام التي عشتها.

إلى كل من ساعدني في انجاز هذا العمل شكري الجزيل وامتناني .

الملخص :

تعالج هذه الأطروحة موضوع التهرب الضريبي وما أفرزه من أثار ومشاكل على المستوى الاقتصادي والاجتماعي والسياسي وهذا بهدف كشف أسباب و أشكال هذه الظاهرة و التي تؤدي إلى عدم تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين الأفراد و عدم المساواة بين المكلفين في تحمل النفقات العامة ، و تعمل هذه الظاهرة على انخفاض الحصيلة الضريبية.

لذلك نعمل على إيجاد الوسائل الناجعة للمكافحة من خلال البحث عن السبل الكفيلة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و المحلي.

فهذه الدراسة هي محاولة إعداد دراسة علمية وعملية للتهرب الضريبي خاصة وأن هذه الظاهرة في انتشار خاصة في الدول النامية فغالبا ما كان انخفاض الإيرادات الجبائية ناتجاً عن زيادة حجم التهرب الضريبي وليس ناتجا عن إفلاس المؤسسات. لهذا السّبب فإنه من الضّروري تبني سياسة فعالة لمكافحة هذه الظاهرة.

الكلمات المفتاحية: الجباية، السياسة الضريبية، الرقابة الجبائية، الاقتطاع الجبائي، النّظام الضريبي ، الاقتصاد السري ، الاقتصاد الخفي، العفو الضريبي ، التنسيق الضريبي ، جباية التجارة الإلكترونية.

Résumé :

Cette thèse traite l'évasion fiscale et ses impacts sur le plan économique, social et politique, dont l'objectif est de découvrir les causes et les formes de ce phénomène, qui conduisent à l'injustice dans la répartition des revenus entre les individus et l'inégalité entre les contribuables supportant les dépenses publiques, et la diminution des recettes fiscales.

Nous œuvrons à trouver des moyens efficaces de contrôle par la recherche de moyens pour lutter contre le phénomène de l'évasion fiscale internationale et locale.

Cette étude tente de mettre en place une étude scientifique et le processus d'évasion fiscale, d'autant que la propagation de ce phénomène surtout dans les pays en voie de développement qui était souvent le résultat d'une baisse des recettes fiscales à cause de l'augmentation du volume de l'évasion fiscale, et ne résulte pas de la faillite des entreprises. Pour cette raison, il apparaît nécessaire d'adopter une politique efficace pour lutter contre ce phénomène.

Mots clés: impôts, la politique fiscale, le contrôle fiscal, déduction fiscale, le système fiscal, l'économie souterraine, économie souterraine, amnistie fiscale, l'harmonisation fiscale, la fiscalité de commerce électronique.

قائمة الجداول :

قائمة الأشكال :

قائمة الرموز والمصطلحات المستخدمة في البحث :

الرمز	المعنى
TJN	شبكة العدالة الضريبية
TCMP	برنامج قياس التزام المكلفين
Sham Companies	شركات وهمية
Base Companies	شركات القاعدة
DLU	التصريح الحر الوحيد
IP	Internet protocol
TCP	Transmission- control-protocol
Provider	مزود الانترنت
OCDE	منظمة التعاون و التنمية الاقتصادي
B2c	*Businesses economic*
B_2B	*Businesses to business*
B_2A	*Businesses to Administration*
CPI	المركز الجواري للضرائب
CDI	مركز الضرائب

فهرس المحتويات :

المالية العامة في البلدان النامية هي الوسيط بين المصدر والمقصد للكثير من المعضلات والصراعات التي تواجه عملية التنمية، فتعبئة الإيرادات وتوزيعها والاستقرار في وظائف الدولة مقيدة بسبب ضيق وعدم الاستقرار في القاعدة الضريبية، هذه الأخيرة هي نتيجة القيود السياسية المتمثلة في عدم المساواة الاجتماعية والاقتصادية النابعة من هياكل الإنتاج والتجارة ، ونتيجة لذلك فالبنية التحية العامة والنفقات المخصصة للتنمية البشرية هي من أنجع الوسائل المتاحة للوصول إلى الفقراء وكذلك تشجيع النمو الاقتصادي، و الحاجة الملحة إلى تمويل النفقات الرأسمالية للتنمية والاستثمار غالبا ما يكونان الضحية الأولى في المتاعب المالية للدولة لذلك يجب على الدول اللجوء إلى طرق التمويل والمتمثلة في الضرائب والرسوم، التي في حكمها أهم مورد مالي لميزانية الدولة والجماعات المحلية، وتساهم بشكل فعال في تمويل النفقات العمومية، وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد. فالتحويلات الاجتماعية التي تقوم بها الدول لصالح الفقراء يجب أن تتسم بالكفاءة وعدم التسرب إلا فأن كلاً من الإيرادات والنفقات العامة تفاقمان البؤس وتزيدان من معاناة الفقراء والتغلب على القيود المالية هي سبب ونتيجة للعملية التراكمية للتعامل الداخلي داخل العمل الوطني كما لاحظ «آدم سميث» ويحد من حجم السوق فالاستثمار في البنية التحتية الأساسية في مجال النقل والاتصال والتعليم تزيد من الإنتاجية وتوسع نطاق النشاط الاقتصادي وتطوير مؤسسات الدولة (سن القوانين، جمع الضرائب، الحفاظ على النظام) وتعمل على توسيع الدولة لإيراداتها كما توسع الإنتاج وتغطي تكاليف الإدارة وتتيح زيادة عرض السلع والخدمات العامة وتوسع السوق المحلية وتشكل الدولة الحديثة ، وقد عهد المشرع لإدارة الضرائب والخزينة العامة أمر فرضها وتحصيلها وزودها بالسلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك، وفي المقابل سن ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة لحمايتهم من كل تعسف أو شطط قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية ضد حقوقهم المالية.

بالمقابل فاعتماد الدولة على الضرائب و الرسوم يواجهها ظاهرة التهرب الضريبي وهي ظاهرة عالمية موجودة منذ آلاف السنين تحدث في أشكال مختلفة مثل عدم التصريح أو التقصير في الإيرادات والثروة وكذلك الإفراط في خصم التكاليف أو التهرب من ممارسة الأنشطة أو حتى تهريب بعض الأنشطة من بلد إلى آخر، وفرص التهرب الضريبي تختلف تبعا لصنف المكلفين (مؤسسات خاصة، مقاولين) هيكل الاقتصاد (الزراعة، الصناعة، الخدمات) وهيكل النظام الضريبي(عدد الضرائب، مستوى معدلات الضرائب، مصادر الدخل).

و رغم اتساع هذه الظاهرة عالميا إلا أنها لم تلق الاهتمام الواسع إلا بعد الحرب العالمية الثانية حيث تم إحياء أداة للمراقبة على المالية العامة نتيجة تزايد القلق على الأنشطة الاقتصادية وآثارها على السياسة الاقتصادية.

إن نظرية التهرب الضريبي تفرض قيودا وافتراضات حيال المخاطر واحتمال الاكتشاف مع التطبيق الكامل للعقوبات، وظاهرة التهرب الضريبي قد تتأثر بعوامل أخرى كما أن العقوبات لا تكون ناجعة إلا إذا كان التهرب واسع الانتشار ، كما تبنت الدول مؤخرا محاولات لتطوير الأساليب التي تساعد في تقدير التهرب الضريبي وهي تشتمل تقدير حجم الاقتصاد السري ومبلغ الضريبة المساوي له ومقارنته بالقيمة الضريبية المعلن عنها اعتمادا على أسلوب أو نموذج المدخلات والمخرجات وأسلوب آخر استخدم من قبل بعض الاقتصاديين ويستخدم من قبل صندوق النقد الدولي وهو ما يعرف بضريبة البعثات Tax Mission ، وأمام انتشار هذه الظاهرة كما ذكرنا ومن بين الأدوات التي هي تحت تصرف الإدارة لمعالجة هذه الظاهرة يأتي كل من العفو الجبائي وجباية الاقتصاد غير الرسمي وجباية التجارة الإلكترونية ،يعتبر العفو الجبائي من بين أهم الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي لهذا سنحاول في هذا البحث أن نتطرق إليه بشكل من التفصيل باعتباره عملية إلغاء للضرائب المستحقة على المكلفين وحدث كبير في اقتصاديات الدول بما فيها الجزائر .

وتكمن الإشكالية التي نسعى إلى معالجتها في هذا البحث في الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي :

ما نقصد بازارة التهرب الضريبي و مازاي آثاره و سبل مكافحته ؟

كما يطرح موضوع البحث مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

* ما المقصود بالنظام الضريبي والضريبة و ماهي قواعد تصميم الأنظمة الضريبية ؟

* ماهي النظريات التي تطرقت إلى ظاهرة التهرب الضريبي ماهي الظواهر المرتبطة بها ؟

* ماهي أسباب و مجالات و أشكال التهرب الضريبي

* ما نقصد بالنظام الضريبي الدولي و ما أسباب اللجوء إلى التهرب الضريبي الدولي و ماهي أشكاله و سبل مكافحته ؟

* ما هي سبل مكافحة التهرب الضريبي والازدواج الضريبي وإلى أي مدى تكمن فعالية طريقة العفو الضريبي في ظل فشل الوسائل الأخرى؟

* ما هي أشكال و مجالات التهرب الضريبي في الجزائر و إلى أي مدى وصلت جهود الدولة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ؟

1 – فرضيات البحث :

تتمثل الفرضيات التي نسعى إلى اختيار صحتها فيما يلي :

* يشكل النظام الضريبي والضريبة أحد أشكال تدخل الدولة في الاقتصاد ومصدرا هاما للإيرادات ومؤثرا على المجمعات الاقتصادية الكلية.

* تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية واسعة الانتشار وأصبحت تعتبر جريمة في حق الاقتصاد.

* تشكل إتفاقات منع الازدواج والتنسيق الضريبي و العفو الضريبي و جباية الاقتصاد غير الرسمي و جباية التجارة الإلكترونية ، وسائل فعالة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.

* تعتبر آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر من بين الوسائل الكلاسيكية، و التي أصبحت لا تتماشى مع تطور وسائل و أشكال التهرب الضريبي المحلي و الدولي

2– أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في إعطاء صورة شامله عن النظام الضريبي والتهرب الضريبي ومحاولة إيجاد وسيلة مكافحة هذه الجريمة الاقتصادية وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة، كما أن أهمية البحث في هذا الموضوع لم تحض بالاهتمام من طرف الباحثين.

3– دوافع اختيار الموضوع :

إن الأسباب التي دفعت بي إلى التفكير في هذا الموضوع هي:

* أهمية النظام الضريبي في الاقتصاد.

* اتساع ظاهرة التهرب الضريبي في العالم والجزائر بوجه الخصوص بعد الانفتاح الاقتصادي.

* أهمية جباية الاقتصاد غير الرسمي ترسيخا لقاعدة العدالة الضريبية ، أهمية تكيف النظام الضريبي مع متطلبات التجارة الإلكترونية و كذلك طريقة العفو الضريبي باعتباره أحد وسائل مكافحة التهرب الضريبي و كذلك الاقتصاد غير الرسمي .

4– أهداف البحث :

* تناول النظام الضريبي والضريبة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية.

* دراسة ظاهرة التهرب الضريبي والبحث في أسبابها وأنواعها وآثارها.

* التطرق إلى وسائل مكافحة التهرب الضريبي وآثارها الاقتصادية والنفسية على المكلفين والدولة.

5- محددات الدراسة :

لغرض معالجة الإشكالية المقترحة نضع الإطار التالي:

*الإعتماد في بحثنا على الجباية العادية في الجزائر بوجه الخصوص.

*تحديد مجال البحث من بداية التسعينات إلى سنة 2010 هذا حسب المعطيات المتوفرة.

6- منهجية البحث:

حتى نتمكن من الإجابة والإلمام بهذا الموضوع واختبار الفرضيات المعتمدة، اعتمدنا في هذه الدراسة على مجموعة من المناهج المستخدمة في الأبحاث العلمية ، حيث قمنا بمزج بين المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي، وذلك بعرض المعلومات وفقا للتسلسل التاريخي والمراحل التي مرّت بها ظاهرة التهرب الضريبي .

7- الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع:

يعتبر موضوع التهرب الضريبي موضوعاً شاملاً فلم يحض بالإهتمام من طرف الباحثين في الجزائر عكس ذلك في الدول الأخرى سواء كانت متقدمة أو نامية ، فقد تطرقت بعض الدراسات الإقتصادية إلى جانب من هذه الظاهرة و هو الغش الجبائي ، إلا أن ما يميز التهرب الضريبي عن الغش هو أن الأول أشمل من الثاني ، كما أنه يشمل التهرب الضريبي المشروع و غير المشروع و هو ما يقصد به الغش الضريبي ، ومن بين الدراسات التي أتيح لي الإطلاع عليها ما يلي :

* رسالة ماجستير ل فلاح محمد قدمت بمعهد العلوم الإقتصادية لجامعة الجزائر سنة 1988، **الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر).** وقد دارت إشكاليته حول أهمية تأثير ظاهرة الغش الجبائي على دور الجباية في التنّمية الإقتصادية. كما حاول الباحث إستعراض كيفية الوقاية ومكافحة هذه الظاهرة .

* رسالة ماجستير ل دوة محمد قدمت بكلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير لجامعة البليدة سنة 2007 ، **فعالية النظام الجبائي من خلال التكلفة الجبائية (حالة الجزائر).** وقد دارت إشكاليته حول تفعيل النظام الجبائي من خلال تخفيض التكاليف التي ينفقها .

*رسالة ماجستير ل أيت دحمان سيد علي قدمت بكلية الحقوق لجامعة الجزائر سنة 2009 ، **النظام الضريبي المطبق على الشركات** .وقد دارت إشكاليته حول مدى نجاعة الإصلاحات الضريبية المطبقة على الشركات .

* رسالة ماجستير ل عيسى سماعين قدمت بكلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة البليدة سنة 2004 ، **القانون الجبائي الدولي**، وقد دارت إشكاليته حول إنشاء قانون جبائي دولي لتنظيم العلاقات الجبائية الدولية .

* رسالة ماجستير ل سمير بن عمور قدمت بكلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة البليدة سنة 2005 ، **إشكالية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتمويل ميزانية الدولة** ، وقد دارت إشكاليته حول العوامل التي دفعت بالدولة إلى السعي في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية .

* رسالة ماجستير ل حيولة إيمان قدمت بكلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة البليدة سنة 2008 ، **فعالية تسير النظام الجبائي**، وقد دارت إشكاليتها حول فعالية تسير النظام الجبائي و المعايير النموذجية المرجعية لتحقيق نظام جبائي فعال.

* أطروحة دكتوراه لـ محند شريف عينوش قدمت بمعهد العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر سنة 1991 ، **الجباية أداة للتنمية الإقتصادية،** وقد دارت إشكاليته حول وضع الجباية في

خدمة التنمية الإقتصادية مع عرضه لشروط فعالية السياسة الجبائية وفق معايير مرتبطة بالتقنية الجبائية فقط.

* أطروحة دكتوراه لـ عبد المجيد قدي قدمت بمعهد العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر سنة 1995 ، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية** ، وقد دارت إشكاليته حول مدى إمكانية أن تكون الضريبة أداة تمويل فعالة، تبعا للنماذج التنموية المعتمدة من قبل دول العالم الثالث.

* أطروحة دكتوراه لـ ناصر مراد قدمت بكلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2002 ، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب** ، وقد دارت إشكاليته حول إمكانية تحقيق فعالية النظام الضريبي، مع تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي كمؤشر لعدم فعالية هذا النظّام.

* أطروحة دكتوراه لـ فلاح محمد قدمت بكلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2005 ، **السياسة الجبائية الأهداف و الأدوات** ، وقد دارت إشكاليته حول إلى أي حد يمكن أن تتعامل السّياسة الجبائية مع الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية السائدة في المجتمع دون إحداث الإختلالات والإنحرافات على مستوى السياسة الإقتصادية العامة؟ و ما هي عوامل إستقرار النظام الجبائي.

* أطروحة دكتوراه لـ حراق مصباح قدمت بكلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2010، **تكييف النظام الجبائي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة على ضوء موجات التحول الداخلية و الخارجية** ، وقد دارت إشكاليته حول تكييف النظام الضريبي الجزائري مع السياسات الإقتصادية الجديدة على ضوء موجات التحول الداخلية و الخارجية .

*أطروحة دكتوراه لـ محمد عباس محرزي قدمت بكلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2005، **نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي** ، وقد دارت إشكاليته حول إمكانية مساهمة التنسيق الضريبي في تجسيد تكامل إقتصادي مغاربي.

* أطروحة دكتوراه لـ بوزيدة حميد قدمت بكلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2006، **النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004** ، وقد دارت إشكاليته حول التحديات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاح الإقتصادي.

8- مساهمة البحث:

لقد حاولنا في هذا البحث التطرق إلى بعض الجوانب التي تم إغفالها في الدراسات السابقة، خاصة منها الاجتماعية و الاقتصادية فإن مساهمة هذه الأطروحة تتمثل فيما يلي:

* تناول الإطار النّظري لقواعد و مبادئ النظام الضريبي و الضريبة الذي من المفروض أن تحكم تصميم الأنظمة الضريبية، وهذا لتحديد معالم و متغيرات بناء النظام الضريبي وتكيفيه مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية و السياسية.

* تحديد الأبعاد الإستراتيجية للتهرب و الغش الضريبي في إطار المتغيرات الاجتماعية و الاقتصادية العامة، حتى نتمكن من الكشف عن سلوك المتهربين من الضريبة و تحديد آثار التهرب الضريبي سواء الاقتصادية و أو الاجتماعية.

* تحديد ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و بعض الظواهر المرتبطة بها، ممّا يسمح بتفادي الوقوع في مشاكل منها ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي ولعلّ أهمها مشكلة التهرب الضريبي الدولي.

* تحديد اليات و وسائل مكافحة التهرب الضريبي الدولي و المحلي و المفاضلة بينها .

* الوقوف عند جهود مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.

9- خطة وهيكل البحث:

قسمنا بحثنا هذا إلى ستة فصول حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للنظام الضريبي وفيه نتعرض إلى تحديد مفهوم النظام الضريبي والسمات الرئيسة له وأهم المتغيرات التي تؤثر فيه ، ثم ننتقل إلى نظرية الضريبة و أهم الآثار والأبعاد الاقتصادية للضريبة.

أما الفصل الثاني فتم تخصيصه للمفاهيم الأولية في نظرية التهرب الضريبي وذلك للقيام بمحاولة تشخيص خصائص هذه الظاهرة، و كذلك الدراسات النظرية و التجريبية التي تطرقت إلى هذه الظاهرة المعقدة، بعدها خصصنا الجزء الأخير إلى الأساليب المتبعة في قياس و رصد التهرب الضريبي.

أما الفصل الثالث فخصص إلى البحث في أسباب و مظاهر التهرب الضريبي و أبعادها الإقصادية والإجتماعية .

أما الفصل الرابع فتم تخصيصه للوقوف عند ظاهرة لا تقل أهمية عن الظواهر الإقتصادية الأخرى وهي ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و كيفية مكافحة هذه الظاهرة العابرة للقارات .

أما الفصل الخامس نتناول وسائل و سبل مكافحة هذه الظاهرة كآلية لردع هذا السلوك غير المقبول من طرف الدولة و المواطنين ، وفيه يتم التطرق إلى عرض أهداف ومزايا كل وسيلة ، بالإضافة إلى عرض طريقة العفو الضريبي باعتباره وسيلة فعالة لمكافحة اثنين من الظواهر و هما التهرب الضريبي و ظاهرة الإقتصاد غير رسمي كذلك شروط نجاحه،وضمن هذا الفصل قمنا بعرض طريقة تكييف الأنظمة الضريبية وفق متطلبات التجارة الإلكترونية حتى نسمح للإدارات الجبائية بتحصيل جباية التجارة الإلكترونية و هي تجربة رائدة في مجال التكامل الضريبي.

أما الفصل السادس والأخير فتم تخصيصه لدراسة حالة التهرب الضريبي في الجزائر أشكاله و سبل مكافحته ، وفيه تم التركيز على الأطر القانونية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر وما بذلت

السلطات من جهود للحد من ظاهرة التهرب الضريبي و ما يقدمه القانون الضريبي الجزائري من امتيازات وإعفاءات وتسهيلات وضمانات، ثم انتقلت بنا الدراسة إلى محاولة عرض حالة الرقابة الجبائية و المنازعات في الجزائر ، ثم الوقوف عند أهم الوسائل المقترحة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر .

الفصل الأول

الإطار النظري للنظام الضريبي

تمهيد

يختلف دور الدولة في الاقتصاد والمجتمعات بإختلاف الدور الذي تلعبه حيث تحولت من دولة حارسة إلى دولة متدخلة في الاقتصاد والمجتمع،وأصبح من مهام الدولة توفير حاجيات الأفراد والمجتمع وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد للوصول إلى المعدلات المثلى للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وهذا بإعادة توزيع المداخيل والثروات بما يحقق العدالة والاستقرار الاقتصادي بكل ما يتطلبه من تأثيرات على المتغيرات المحلية والدولية. وحتى تحقق الدولة هذه المجموعة من الأهداف يتوجب عليها استخدام مجموعة من الآليات والأدوات والتي تستخدمها بشكل متناسق لتحديد المحاور والخطط السياسية الاقتصادية، والسياسة الاقتصادية ماهي إلا برنامج تخطيطي تنفذه الدولة مستخدمة الوسائل والأدوات الاقتصادية والتي تمكن من التأثير على جميع المتغيرات الاقتصادية سواء بالسلب أو الإيجاب، ومن بين الأدوات والوسائل المستخدمة والتي لها تأثير كبير على الاقتصاد والتوازن الاقتصادي ، الضرائب والنفقات العامة والقروض العامة أو ما يعرف بالمالية العامة والتي تعتبر الوسيط بين المصدر والمقصد للكثير من المعضلات والحركات التي تواجه عملية التنمية، كما تستخدم الدولة سياسة إعادة الخصم و الإحتياطي الإجباري وعمليات السوق المفتوحة كأدوات السياسة النقدية، كذالك يمكن لها أن تستخدم سياسة العمل والتشغيل والريع كأدوات للسياسة الداخلية و سياسة الرقابة على الأسعار كسياسة سعريه، والرقابة على أسعار الصرف والجمارك والقروض الخارجية كسياسات للعلاقات المالية الدولية. يتطلب هذا تدخل الدولة تحت هذه المجموعة من الأشكال، ويتمثل هذا التدخل في سن القوانين واللوائح التنظيمية لمزاولة بعض الأنشطة الاقتصادية حتى لا يحدث تناقض بين نتائج السياسات الإقتصادية .

وبما أن السياسة الضريبية جزء لا يتجزأ من السياسة المالية ، فتعبئة الإيرادات وتوزيعها والاستقرار في وظائف الدولة مقيدة بسبب ضيق وعدم الاستقرار في القاعدة الضريبية. ولهذا لبد من النظر إلى النظام الضريبي باعتباره الترجمة العملية للسياسة الضريبية وهذا ما سوف نتطرق له في هذا الفصل بأكثر من التفصيل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

المبحث الثالث: مفهوم وخصائص الضريبة

المبحث الثالث: الأبعاد الاقتصادية للضرائب

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

يعتبر النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية فهذا لا يعني أن اختلاف النظم الضريبية بين الدول تؤدي إلى إختلاف السياسة الضريبية لهذه الدول، لأن السياسة الواحدة يمكن ترجمتها إلى أكثر من نظام ضريبي، فإن تشابهت الأهداف الاقتصادية بين الدول يكون هناك تشابه في السياسة الضريبية وهذا لا يعني بالضرورة أن النظام الضريبي نفسه يصلح للتطبيق في هذه الدول، لأن هناك إختلافاً جوهرياً في أنظمة الحكم ورؤى المستقبل وكذا النظم الإجتماعية وحتى في الهياكل الإقتصادية لهذه الدول،وهذا بدوره يدفعنا إلى التذكير بالإختلافات الموجودة في العادات والتقاليد والثقافة وكذلك المعتقدات الدينية ومستويات التقدم الإقتصادي.

ولهذا يمكن إعطاء تعريف عام للنظام الضريبي على أنه" مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن معين، تحقيق الأهداف الإقتصادية والسياسية"[1].

وبحكم كونه مجموعة من الضرائب فيجب أن يصمم على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تطرقت إليها المالية العامة، هذه المبادئ التي تستخدم على نطاق واسع في تصميم الأنظمة الضريبية ، ومن الواضح أن مبادئ آدم سميث ما زالت ذات صلة بالموضوع ولكن على ضوء ظهور التجارة الإلكترونية والممارسات التجارية الحديثة و اتساع نشاط التجارة الدولية، أصبح تطبيق هذه المبادئ مختلفا قليلا بالنظر إلى المبادئ التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين العامين ومنظمة التعاون والتنمية.

المطلب الأول: أهمية دراسة النظام الضريبي

نحاول في البداية التطرق إلى الأهمية التي تمثلها دراسة النظام الضريبي و التي تكتسي أهمية كبيرة وبالغة في المجتمع كونه يلقى اهتمام الجميع أي مسؤولي الدولة والأعوان الإقتصاديين والأعوان المحليين والأجنبية والباحثين في المجال الضريبي، حيث يهتم المسؤولون في الدولة بتأثير التغيرات الضريبية التي تحتاجها الدولة لتمويل النفقات، وعلى مدى تحقيق العدالة في توزيع المداخيل، كما يهتم هؤلاء القائمون على الدولة بعقد مختلف الإتفاقيات الجبائية الثنائية أو الجماعية التي يتجنب بموجبها الازدواج الضريبي ، وكذلك البحث في التنسيق الضريبي الدولي والمحلي لإقامة التكتلات الاقتصادية والبحث في أثر اتفاقات التجارة الحرة، ويهتم الأعوان الاقتصاديين بتأثير الضريبة على أرباحهم المحققة ومن ذلك على الحوافز الضريبية التي يمكن أن يمنحها النظام الضريبي وكيفية الاستفادة من هذه السياسة التحريضية.

[1] حامد عبد المجيد دراز ،النظام الضريبية،كلية التجارة ،جامعة الإسكندرية ،1998،ص21

يتضح مما سبق أهمية دراسة النظام الضريبي بالنسبة لهذه الأطراف، أما بالنسبة للباحثين في النظام الضريبي تمكنهم من تشخيص هذا النظام ومدى فعاليته ونجا عته ،والبحث في الكيفية التي تجعل منه نظاما فعالا، ويهتم الأفراد من جانبهم بتأثير هذا النظام على مدخراتهم وعلى مستويات المعيشة ومن ثم على مدى رغبتهم في زيادة أو تخفيض العمل.[1]

الفرع الأول :مفهوم النظام الضريبي

يتمثل النظام الضريبي في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإقتطاع الضريبي في مراحله المختلفة إنطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة[2].

كما يمكن أن يمثل النظام الضريبي مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة، وتتكون مقوماته من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي و الإدارة التنفيذية و هي التي تتولى تنفيذ القانون الضريبي الصادر عن الإدارة التشريعية وإصدار التعليمات التنظيمية له ، والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في النزاعات التي تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية فيما يتعلق بتقدير الضرائب المستوجبة الدفع على المكلفين .

بناء على ذلك يعتبر النظام الضريبي مجموعة من العناصر والعلاقات إذ أن العناصر تمثل الأجزاء المكونة، أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام، ويمكن أن نستخلص أن للنظام الضريبي مفهومان أحدهما ضيق والأخر موسع، فالمفهوم الضيق يقصد به مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من اقتطاع الضريبة في مراحل مختلفة من بحث عن المادة الخاضعة للضريبة وحساب قيمة الضريبة وأخيرا تحصيل الضريبة وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة[3].

أما المفهوم الموسع للنظام الضريبي فيتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية ومن ثم يعتبر النظام الضريبي رد مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الإقتصادي والإجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل

[1] ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظري والتطبيقي، دار هومة، الجزائر، 2003 ، ص16

[2] ناصر مراد ، النظام الضريبي الجزائري والبحث عن الفعالية ،مجلة علوم إنسانية ،على الخط، http://www.ulum.nl،تاريخ التصفح ،2010/04/30

[3] يونس أحمد البطريق سعيد عبد العزيز عثمان النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن الدار الجامعية بيروت 2000 ص 18

بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية و اللوائح التنفيذية من أجل تحقيق السياسة الضريبية[1]

وعلى هذا الأساس يرتبط النظام الضريبي ارتباطا وثيقا بالسياسة الضريبية أي أنه الصياغة الفنية لها ويصمم من أجل تحقيق أهدافها، وتعتبر السياسة الضريبية جزء من السياسة الإقتصادية وهي مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها الدولة وتنفذها مستخدمة كافة مصادر الضريبة الفعلية والمحتملة لإحداث الآثار الإقتصادية والإجتماعية المرغوبة وتجنب الآثار غير المرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع[2] ، ويرتكز النظام الضريبي بمفهومه الواسع على مجموعة الأركان التي تميزه من مجتمع إلى آخر وعن اقتصاد إلى آخر وهذا حسب مستويات التقدم الإقتصادي والإجتماعي والإيديولوجيات والعادات والثقافة.

الفرع الثاني :أهداف النظام الضريبي

يسعى النظام الضريبي إلى تحقيق الأهداف المسطرة التي تحددها الدولة في قانون المالية وفق السياسة الإقتصادية المتبعة، ولهذا تختلف أهداف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى، ويهدف النظام الضريبي في الدولة إلى توفير الموارد المالية وهو أداة فعالة تمكن الدولة من التدخل في النشاط الإقتصادي والإجتماعي والقوانين الضريبية مكيفة بالأساس لخدمة اقتصاد معين.

ويذكر"ابن خلدون" فيما يتعلق بحاجة الدولة إلى فرض الضرائب وتأثير ذاك على العمار والبناء في المدى البعيد[3]. حيث يقول: ثم تتدرج الزيادات فيها -أي في الضرائب- بمقدار بعد مقدارا لتدرج عوائد الدولة في الترف وكثرة الحاجات والإنفاق بسببه، حيث تثقل الغرامات على الرعايا وتصير عادة مرفوضة، لأن تلك الزيادات تدرجت قليلا و لا يشعر بها أحد[4].

ويقصد ابن خلدون في هذه الفقرة الضرائب التصاعدية حيث تسعى الدول مهما كانت فقيرة أو غنية إلى فرض ضرائب تصاعدية من أجل أهداف عده، من بينها تقليص الفجوة وعدم التساوي بين دخول أفراد المجتمع،ولتوفير المزيد من المخصصات للدولة من أجل إستثمارها أو توظيفها للصالح العام، إلا أن المراقب لهذه الحلول الإقتصادية يجد أن الفجوة

---

[1] ا لمرسي السيد الحجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 07

[2] سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، "مدخل تحليل مقارن" الدار الجامعية، الإسكندرية 1998 ص 07.

[3] خولة خريز النوراني ، الواقع الضريبي والمنظور الإسلامي، (على الخط)،
www.ALCHAD-jo/?NEWS=72703 ، تاريخ التصفح 26/03/2007

[4] عبد الرحمن ابن خلدون، تحقيق أحمد جاد، مقدمة ابن خلدون، دار العدل الجديد، الطبعة الأولى، القاهرة المنصورة، 2008، ص 264

تزداد والحاجة تبقى مستمرة لفرض ضرائب مستجدة بين الحين والآخر، إن الأمر أبعد ما يكون عن الحلول الجذرية التي يسعى الاقتصاديون لإيجادها بل أكثر من ذلك فإن ردود الفعل السلبية جراء مثل هذه الزيادات قد تؤدي بالفئة المتضررة إلى التهرب الضريبي نتيجة الشعور بالظلم وبالتالي يحصل ما لا يحمد عقباه وما يصعب إصلاحه*.

ويتخذ الشكل الضريبي صورا عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف الأنشطة الاقتصادية، ومن خلال إعادة توزيع المداخيل وهذا ما كان يقصد به ابن خلدون في مقدمته ،حيث تقتطع الدولة جزء من مداخيل ذوي الثروات المرتفعة وإعادة توزيعها عن طريق توفير الخدمات العامة أو تقديم إعانات مباشرة لصالح الفقراء، ونتيجة لذلك فإن توفير البنية التحتية والنفقات المخصصة للتنمية البشرية هي من أنجع الوسائل المتاحة للوصول إلى الفقراء، وعلاوة على ذلك يجب على الدولة التي تلجأ إلى استخدام الضريبة كوسيلة للوصول إلى الفقراء أن تراقب هذه التحويلات حتى تتسم بالكفاءة وعدم التسرب،و إلا فإن كل من نفقات والإيرادات تزيدان من تفاقم البؤس و معاناة الفقراء. والتغلب على القيود المالية هي سبب ونتيجة للعملية التراكمية للتكامل الداخلي داخل العمل الوطن كما لاحظ آدم سميث فإن الإستثمار في البنية التحتية الأساسية في مجال النقل والاتصال والتعليم والبحث العلمي تزيد من الإنتاجية وتوسيع النشاط الإقتصادي وتقوية مؤسسات الدولة و تطويرها مثل: سن القوانين، جمع الضرائب، الحفاظ على النظام فهو يعمل على توسيع الدولة، وينتج زيادة عرض السلع والخدمات العامة والتوسع في السوق المحلية وتشكيل الدولة الحديثة فيغذي أحدهما الأخر بصورة تراكمية. ونجاح عملية التكامل الداخلي يجب أن يتحقق تدريجيا مع مرور الوقت والتكامل الداخلي هو السمة المميزة والآلية الرئيسية للتنمية، وهو الأساس الذي يدفع التنافسية الدولية والوطنية ويحقق التقارب الدولي، ولتحقيق هذه الأهداف تستخدم الدولة جملة من الوسائل التي تدرج ضمن عنصرين أحدهما فني والأخر تنظيمي ويشكل هذان العنصران معاً ما يعرف بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق [1] .

1- العنصر الفني

يتكون النظام الضريبي من مجموعة من الضرائب المختلفة المطبقة في دولة ما في زمن معين، وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام، وتحتاج الدولة عادة إلى وسائل فنية تسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبة كبيرة تتصف بالثبات من جهة وبالمرونة من جهة أخرى، كتوسيع مجال فرض الضرائب كما هو الحال بالنسبة للضريبة على المبيعات والضريبة على

* أهداف السياسة الضريبية هي أهداف فرعية تنبثق عن الأهداف العامة للمجتمع على اعتبار أن السياسة الاقتصادية للدولة هي جزء من سياستها العامة و تسعى من خلالها إلى تحقيق أهدافها.

[1] يونس أحمد البطريق، المرسي السيد حجازي،النظم الضريبية ، الدار الجامعية، مصر 2004 ص 22 .

القيمة المضافة، كما تسعى إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي باستعمال أساليب فنية مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي الذي يرتكز على سيادة الدولة من خلال التشريع الضريبي.

2- العنصر التنظيمي*

يكتسي العنصر التنظيمي للضريبة أهمية بارزة حيث يتطلب فرض وتحصيل الضريبة والإقرار والربط، وجود تنظيم إداري يتكفل بكل هذه المهام ويزداد تشعب وتعقد هذا النظام كلما تعقد الكيان الضريبي ولهذا وجب أن يكون هناك تنسيق بين مختلف المصالح الإدارية وكذلك وضع علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب، بحيث تغطي حصيلة الضرائب حصيلة ضريبية أخرى في حالة نقص هذه الأخيرة، فمثلا يوجد في كل الأنظمة الضريبية ضرائب غير عادلة مثال على ذلك : الضرائب على الإستهلاك التي تطبق على السلع من بين هذه السلع منها ماهو خاضع للضريبة وآخر غير خاضع. فارتفاع سعر السلعة يدفع المستهلك إلى البحث عن سلعة بديلة تكون معفية من الضرائب أو منخفضة الضريبة وبالتالي يؤدي ذاك إلى نقص في حصيلة الضريبة على الإستهلاك.و لهذا وجب على المشرع عند بناء النظام الضريبي أن ينظم عناصر هذا القطاع عن طريق التنسيق بين جميع الضرائب ومراعاة هذا التنسيق حتى لا يفقد النظام الضريبي وحده الهدف، وهكذا يتكون النظام الضريبي من العناصر التالية: [1]

- أهداف محددة هي ذاتها أهداف السياسة الضريبية؛
- مجموعة من الصور الفنية المتكاملة من الضرائب؛
- مجموعة التشريعات والقوانين الضريبية وما يصاحبها من اللوائح والمذكرات التفسيرية.

*إن تعبئة الاقتطاع الجبائي تطرح ثلاث إشكاليات أساسية و هي : تتمثّل الأولى في معرفة مدى امتداد الاقتطاع الجبائي و هي إشكالية الوعاء. والثانية في الكيفية التي يتم بها تحديد مبلغ الاقتطاع الجبائي و هي إشكالية التصفية. أما الثالثة و الأخيرة فتتمثل في طرق دفع الاقتطاع الجبائي و هي إشكالية التحصيل

[1] يونس أحمد البطريق ، المرسي السيد حجازي، مرجع سابق، ص 23.

المطلب الثاني: العلاقة التبادلية بين النظام السياسي والضريبي*

هناك علاقة ارتباط وسببية بين ما هو سياسي واجتماعي وما هو ضريبي فكلاهما يعطي زخما للآخر، فوفقا لمبادئ المالية العامة فإن فرض الضريبة وتعديلها لا يتم إلا بموجب نص قانوني يصدر عن السلطة التشريعية للدولة، وبما أن السلطة التشريعية هي إحدى دعائم النظام السياسي- أضف إلى ذلك السلطة التنفيذية والقضائية- فالقوانين المشرعة من قبل السلطة التشريعية لا بد أن تكون ضمن التوجيهات العامة لسياسة الدولة، فالنظام الضريبي في دولة غير ديمقراطية يختلف عن النظام الضريبي في دولة ديمقراطية[1] وحتى النظام الضريبي في جمهورية يختلف عن النظام الضريبي في دولة فدرالية، لأن فرض ضرائب في دولة غير ديمقراطية أسهل من أن تفرض في دولة ديمقراطية ويشير ذلك تاريخ الثورات التي حدثت منها الثورة الفرنسية في سنة 1848م، كما يختلف النظام الضريبي في الدولة المستقلة عن غيره في الدول المستعمرة، فالنفوذ العسكري للمستعمر لابد أن يحمي مصالحه الاقتصادية في تلك الدولة، وكما ذكرنا فإن الدولة الاتحادية يختلف فيها النظام الضريبي داخل الدولة الواحدة أي من مقاطعة إلى أخرى، مثل سويسرا وألمانيا.ففي سويسرا الأمر يختلف إذ تستخلص الضرائب من مستويات ثلاثة أي الحكومة الفدرالية و الكانتونات الستة و العشرون و البلديات التي يبلغ عددها 2800 بلدية موزعة عبر مناطق البلاد .

ومن العوامل التي يمكن أن تؤثر على النظام الضريبي لمجتمع ما الفلسفة الإجتماعية خاصة فيما يتعلق بالعدالة الاجتماعية، ونظام التوريث وعادات وتقاليد المجتمع والقيمة الأخلاقية والسكان وحتى دور المرأة في المجتمع، حيث تقل درجات التصاعد الضريبي في المجتمعات التي تتفرغ فيها المرأة لشؤون المنزل فيصبح دخل الزوج هو دخل الأسرة بكاملها وتزداد درجة التصاعد الضريبي ،عندما تخرج المرأة للعمل كما يعتبر الوعي الضريبي[2] عند أفراد المجتمع من العوامل المؤثرة على النظام الضريبي ، كونه يؤثر على المقدرة التكليفية لأفراد المجتمع وتزداد المقدرة التكليفية عندما يشعر الأفراد بمسؤوليتهم تجاه دفع الاشتراك في تأمين الموارد المالية للخزينة وتقل هذه المقدرة عندما ينقص الشعور بذلك وينتشر التهرب والغش الضريبي .

*من دراسة التاريخ الاقتصادي و السياسي للعديد من الدول يتضح لنا أن النظام الضريبي السائد قد تأثر و تشكل بالنظام السياسة السائدة، فلم تتأثر فقط مكونات النظام الضريبي بل تأثرت الأهمية النسبية التي تتمتع به كل من هذه المكونات داخل النظام الضريبي ،فقد أثر النظام لسياسي السائد على الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها ،و على الصور الفنية التي يتضمنها

[1] حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، الإسكندرية، 1989 ص 25-29.

[2] يونس البطريق وآخرون، التشريع الضريبي، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1988، 29.

المطلب الثالث: العلاقة التبادلية بين النظام الاقتصادي والضريبي*

إن كل نظام هو ثمرة لمسار تضافر مجموعة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وإن كانت أدبيات الاقتصادية التقليدية ترى أن الهدف من فرض الضريبة يتمثل في تغطية نفقات الدولة فإن اليوم مع تطور الفكر الإقتصادي والمالي وكذلك التحول من اقتصاد إلى آخر جعلت أداة الضريبة وإشكالية النمو مرتبطتين، حيث لم تعد الضريبة تلعب دور تغطية وتمويل النفقات العامة، بل أصبحت جزء من مكونات السياسة الاقتصادية للدولة[1] وإن الاختيارات السياسية الاقتصادية التي سادت العالم انعكست بشكل مباشر وفعال على هيكل النظام الضريبي.

ويمكن التمييز على أن هذا الصعيد وطبقا للأنظمة الاقتصادية السائدة في العالم بين النظام الضريبي لدولة الاقتصاد الموجه والنظام الاقتصادي الحر والنظام الضريبي للبلدان النامية وكذلك النظام الضريبي في ظل العولمة[2] .

الفرع الأول : النظام الضريبي لدول الاقتصاد المخطط**

يعتمد الإقتصاد المخطط لتحقيق الأهداف على التخطيط الإلزامي والمركزي والشامل ومن أهم خصائصه، وجود خطه مركزية شاملة تتصف بالإلزامية توجه كافة الأنشطة والفعاليات الاقتصادية لتحقيق أهداف النظام الاقتصادي الاشتراكي وتفتقد آلية السوق فعاليتها في هذا التنظيم الاقتصادي لتحل محلها خطة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي من خلال ملكيتها لوسائل الإنتاج (ملكية عامة) ، ويصبح المشروع هنا وحدة اقتصادية في جسم اقتصادي ، فالمشروع وحدة اقتصادية منفصل من الناحية القانونية فقط[3].

لا يمكن لدولة ذات اقتصاد مخطط أن تستخدم الضرائب كأداة لتمويل الإنفاق العام أو إعادة توزيع الدخل بحكم أنها تملك وسائل الإنتاج ، فتحدد بنفسها ماذا تنتج وكيف تنتج؟ وهي التي تحدد الأجور وتحدد الأسعار لتحقيق سياستها التوزيعية وبالتالي فإنها تحقق كل ما

---

* يمكن أن يؤثر النظام الاقتصادي السائد في بلد ما على قرار اختيار النظام الضريبي الملائم و مكوناته ،و بصفة عامة يمكن التميز بين النظام الاقتصادي الاشتراكي المخطط و النظام الاقتصادي الحر أو الرأسمالي

[1] عبد الحق لشهب، مؤسسة الشعبي بين نهب المال العام والتحايل الضريبي، على الخط، www.REGAR.com تاريخ التصفح ، 2007/03/30

[2] يونس أحمد البطريق، المرسي السيد حجازي، مرجع سابق، ص 27.

** التخطيط الموجه يضمن تحقيق و بنجاح 06 شروط ضرورية للنشاط الاقتصادي : التحديد الدقيق للأهداف و الأدوات مراقبة تطور الأسعار العمومية.تحفيز الاستثمار العمومي. الإعانات الحكومية للبحث عن فرص التشغيل.الدور الاقتصادي للمؤسسات العمومية (قرارات تأميم القطاعات الإستراتيجية).وضع السياسة الظرفية قيد التنفيذ

[3] خالد الحافظ، الاقتصاد السياسي، منشورات جامعة حلب سوريا، 1989، ص50.

تحققه الضريبة دون استخدامها، أي أن الدولة ذات الإقتصاد المخطط لا تعتمد على النظام الضريبي لأنها قادرة على تمويل نفقاتها من خلال التحكم بحجم الفائض في القطاع العام[1].

من أهم عيوب هذا النظام إهمال الأدوات المالية والنقدية وكذلك إهمال الحوافز المادية، إذ من غير المتوقع أن يبذل الفرد- بصفته أجيرا عند الدولة- قصارى جهده من أجل الزيادة في الإيرادات الضريبية أو زيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف،إن مبدأ المركزية الذي هو من بين أهم مبادئ هذا النظام يتميز بالعملية التخطيطية* ودرجة عالية من عدم المرونة والبيروقراطية وهذا بدوره يؤدي إلى تدني مستوى الأداء في أجهزة الدولة، وفي الواقع ومن جانب الضريبة احتفظ نظام الإقتصاد الموجه ببعض أنواع الضرائب لعدة أسباب أهمها :

- يوجد في هذا النظام قطاع خاص في نطاق الخدمات الشخصية والمهن الحرة بالإضافة إلى القطاع التعاوني مما يتطلب خضوع أرباح الأنشطة إلى ضرائب مختلفة;

- قد تلجأ الدولة إلى الإبقاء على الضرائب لتحصل على جزء مما تحتاجه عن طريق الإيرادات الضريبية والجزء الباقي عن طريق الفائض العام مما يساعدها في تحديد الأسعار بشكل يكون منخفض;

- إن مبدأ المركزية يفيض على المؤسسات نوعا من الاستقلالية في مزاولة نشاطها وكذلك الحرية في تحديد الأسعار ومن هنا يتضح دور الضريبة التوجيهي والرقابي لامتصاص جزء من أرباحها كإيرادات الدولة.

ومن أهم خصائص الضرائب في الاقتصاد:[2]

- تركيز معظم الضرائب على نشاطات القطاع العام وبالمقابل لا تمثل الضرائب على الأفراد إلا نسبة قليلة;

- تعتبر الضريبة على رقم الأعمال من أهم الضرائب من حيث الأهمية ثم تليها الضريبة على أرباح الشركات العامة وأخيرا الضرائب على الأشخاص، فالضريبة على رقم الأعمال تفرض على السلع مرة واحدة في إحدى مراحلها الإنتاجية أو التوزيعية، ثم ينقل عبؤها إلى المستهلك ومن ثم تدخل قيمة الضريبة على رقم الأعمال في تحديد سعر السلعة والضريبة على شركات القطاع العام تفرض على الفائض الذي يحققه النشاط الاجتماعي للقطاع العام ويحقق هذا الفائض من خلال تحديد سعر السلعة وسعر التكلفة كما يستخدم هذا الاقتطاع في تحويله إلى الميزانية العامة، أما الضريبة على دخل الأشخاص فهي تفرض على الأشخاص

[1] حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 35.

[2] نفس المرجع أعلاه ، ص35

وفقا لمبدأ التبعية الإقتصادية والسياسية وهي ضريبة نوعية تصاعدية ويكلف بها الأشخاص الطبيعيون حسب مقدرتهم التكلفية.

ومن هنا يتضح لنا أن الهدف الرئيسي من الضريبة في الإقتصاد المخطط هو السعي لتلبية حاجات المواطنين المتنامية ويترتب عن ذلك إنعدام التفاوت الكبير في المداخيل والثروة بين الأفراد إذ أن التفاوت الإقتصادي في النظام الاشتراكي يرتبط بتفاوت المواهب الإنتاجية وليس بنظام الملكية والإرث[1] .

الفرع الثاني : النظام الضريبي في دول الإقتصاد الرأسمالي

يعتمد الاقتصاد الرأسمالي على الملكية الفردية لوسائل الإنتاج، أو تعود ملكية وسائل الإنتاج إلى فئة قليلة من المجتمع وهم الرأسماليون أما باقي أعضاء المجتمع وهم الأكثر، لا تملك سوى قوة عملها، فهم عمال أجراء يشغلون وسائل الإنتاج التي يملكها الرأسماليون، ويتميز هذا النظام بحرية النشاط الاقتصادي ويتم تخصيص الموارد الإقتصادية عن طريق آلية السوق، وتتخذ القرارات الإقتصادية في إطار اللامركزية ولا تتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي الذي يقوم به الأفراد والمؤسسات إلا بصورة غير مباشرة ، كما يفترض النظام الرأسمالي أن الوحدات الاقتصادية تسعى دائما لزيادة كمية الربح في حالة المنتج وزيادة المنفعة في حالة المستهلك، فالفرد يلعب دورا مزدوجا في النظام الاقتصادي منتج و مستهلك، ولكن دائما مدفوع بالدافع الاقتصادي لأنه يتصف بالرشادة والعقلانية[2].

ويقوم النظام الاقتصادي الرأسمالي على آلية السوق التي لا يمكن أن تؤدي وظائفها بكفاءة إلا إذا اتصفت بالحرية والمنافسة التامة وعدم تدخل الحكومة عندئذ لا يكون في مقدور أي من المنتجين أو المستهلكين بصفة انفرادية التأثير على الأسعار السائدة في السوق ومن أهم عيوب هذا النظام[3] :

- يسمح هذا النظام بالتفاوت الكبير في الدخل والثروة بل وتقود آلية السوق إلى المزيد من تمركز الثروة؛

تحت ضغط التطورات التقنية الحديثة وتمركز الثروة تؤدي آلية السوق إلى انحصار المنافسة وانتشار الاحتكار؛

---

[1] مؤيد جميل محمد مياله، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية في فلسطين،رسالة الماجستير جامعة النجاح الوطنية نابلس ، فلسطين.2006 ، ص 107.

[2] سعيد عبد العزيز عثمان مرجع سابق ص 82

[3] مصطفى عبد ا الكفري، تضيف الأنظمة الاقتصادية، على الخط، *www.ALMLGNN.com/modulaPHP*، تاريخ التصفح، 2007/02/07.

- يتسم النظام الرأسمالي بالتقلبات الدورية في النشاط الإقتصادي وحدوث الأزمات الإقتصادية والمتمثلة في ظاهرة التضخم والبطالة;
- لا يحقق النظام الاقتصادي الرأسمالي المستوى الأمثل للادخار كما أنه يعاني صعوبات كبيرة في توجيه الإدخار نحو الاستثمار المنتج;
- يركز النظام الاقتصادي الرأسمالي*على الخدمات الخاصة دون الخدمات العامة لأنها الأكثر نجاحا والأسرع من حيث المردود.

ويتباين الهيكل الضريبي لدول الاقتصاد الحر، ويختلف باختلاف متوسط دخل الأفراد من جهة ووصف الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين من جهة ثانية وطبقا لمدى استخدام الضريبة كوسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية أو التأثير في التنمية الاقتصادية من جهة ثالثة.

وتبدوأهم مظاهر التباين بين الأنظمة الضريبية لدول الاقتصاد الرأسمالي من خلال اختلاف نسب توزيع حصيلة الإيرادات الضريبية بين الضرائب المباشرة، وغير المباشرة حيث تتراوح نسب الحصيلة للضرائب على الدخل إلى مجموع الحصيلة بين 15و65% ويرجع ذلك إلى أن بعض هذه الدول تتمتع بإدارة ضريبية ذات كفاءة عالية و بوعي ضريبي لدى المكلفين، مما يسهل عملية التحقيق و التدقيق وجباية الضرائب فتكون الضريبة عادلة في تكليفها ووافرة في حصيلتها بالإضافة إلى سهولة الرقابة على تصريحات المكلفين باعتبارها ما تقدم من الغير، فتصل نسبة المداخيل المدفوعة من الغير لـ85% من مجموع المداخيل الخاصة للضريبة في الولايات المتحدة الأمريكية[1] فلا يبقى سوى جزء قليل من الوعاء الضريبي قابل للتهرب من دفع الضريبة المباشرة على الدخل، بينما نجد في دول أخرى مثل إيطاليا حيث يغلب عليها النشاط الفلاحي، فيصعب عليها إقامة نظام رقابة فعال على مصادر الدخل وهذا يسهل التهرب منها، فتلجأ لتعويض هذا النقص في الإيردات إلى فرض ضرائب على أصناف أو أوعية ضريبية أخرى يمكن إخضاعها للرقابة.

وبالتالي ترتفع نسبة الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والإستهلاك في دول الاقتصاد الرأسمالي التي تنخفض فيها الضرائب على الدخل، فتصل نسبتها في إيطاليا مثلا إلى 50% تقريبا من مجموع الحصيلة، بينما لا تتجاوز 20% في دول أخرى مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وتنظم هذه الضرائب في شكل ضريبة عامة على الإنفاق سواء في شكل ضريبة على الإنتاج أو المبيعات أو شكل ضريبة على القيمة المضافة وإلى جانب ذلك يتضمن النظام الضريبي بعض الضرائب على الدخل والثروة .

---

* Capitaliste système

[1] عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، دمشق، 1987،ص344.

كما يتميز النظام الضريبي في الدول الرأسمالية بشكل عام بالاعتماد على نظام الضريبة العامة وبمعدل مرتفع للاقتطاع الضريبي وساعد تضييق هذه المعالم الأساسية للنظام الضريبي على إرتفاع مستوى المداخل، وكفاءة الإدارة الضريبية ووعي المكلفين بالمكانة المرموقة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاديات الحرة [1] وهي نتيجة طبيعية لبناء هذا المجتمع الإقتصادي، فالقسم الأكبر من الدخل الوطني يأتي من الصناعة والتجارة والخدمات والمعلوم أن مردود هذه القطاعات أعلى من مردود القطاع الزراعي، واليد العاملة في هذه الدول أكثر إنتاجية كونها متخصصة وكذلك متوسط الدخل الفردي لهذه الطبقة مرتفع نسبيا مما يشكل شريحة ضريبة جديدة ذات مردود جيد ولهذا نستنتج أن المقدرة التكلفية* في هذه الدول مرتفعة، بالإضافة إلى أن الإدارة الضريبية مكونة ومهيأة لمواجهة متطلبات المجتمع، حيث الدراسات والتقنيات الحديثة والتنسيق السريع بين أجهزة الدولة المختلفة يساعد على نجاح النظام الضريبي.

ويهدف هذا إلى تحقيق ما يلي:

- تأمين موارد الدولة حتى تتمكن من القيام بمهامها و وظائفها ودون هذه الموارد لا تستطيع الدولة تأدية مهامها;
- إعادة توزيع المداخيل وتحقيق العدالة، ويتطلب ذلك تصميم نظام ضريبي أمثل واختيار مجموعة من التركيبات الضريبية التي يمكن أن تحدث الآثار المرجوة على هيكل توزيع الدخل وكان للضريبة التصاعدية على مجموع الدخل مكانا بارزا في هذا;
- تحقيق الإستقرار الإقتصادي من خلال أشكال تدخل الدولة في النشاط الإقتصادي بما في ذلك النظام الضريبي، ومن العناصر المتوفرة في هذا النظام سواء تعلق الأمر بالضرائب الشخصية أو الضرائب على الأموال أو الإنفاق وهذا للتأثير على الاقتصاد;
- تحقيق الأهداف الإقتصادية من تنمية وهذا باستخدام الأساليب الضريبية لدفع القطاعات الإقتصادية مما يحوي النظام الضريبي من حوافز تهدف إلى جذب الإستثمارات.

الفرع الثالث :النظام الضريبي في الدول النامية

يرى بعض الخبراء الاقتصاديين أن الخصائص الاقتصادية في الدول النامية هي كالآتي[2]:

- نقص في مستوى الدخل الوطني وما يترتب عنه من نقص في الدخل الفردي;
- ضعف الإدخار واختلاف في توزيع الدخل الوطني;

---

[1] حامد عبد المجيد دراز، السيد حجازي المرسي، النظم الضريبية، الدار الجامعية بيروت، 1996ص41،31.

* تتأثر المقدرة التكلفية الوطنية بثلاث فئات من العوامل: عوامل بشرية، عوامل اقتصادية، و عوامل سياسية

[2] فيتو تانزي ،هاول زي ،البلدان النامية و السياسة الضريبية ،صندوق النقد الدولي ،مارس 2001 ، ص 1،2

- ضعف القطاع الصناعي وضعف في الإنتاجية بسبب عدم امتلاك هذه الدول التكنولوجيات الحديثة;
- ضعف الوعي الضريبي ونقص في معدلات العبء الضريبي;
- تزايد الإنفاق على الخدمات واستهلاكها الجزء الأكبر من الإيرادات مما ينقص حصة الإيرادات المخصصة للإستثمارات;
- ارتفاع معدلات البطالة والتضخم وتسجيل عجز في الميزانية وازدياد المديونية الخارجية;
- عدم استقرار الوضع السياسي.

وفي ما يلي جدول يمثل حصة الفرد من الدخل الوطني لبعض الدول النامية[1].

الجدول رقم (01): نصيب الفرد من الدخل الوطني في بعض الدول النامية لسنة 2005

نصيب الفرد / الدول	نصيب الفرد من الدخل الوطني (دولار أمريكي)	عدد السكان (مليون نسمة)
الجزائر	2730	32.9
مصر	1260	74
الأردن	2460	5.5
لبنان	6320	3.6
ليبيا	5530	5.9
المغرب	1740	30.2
سوريا	1380	19.00
تونس	2880	10
جنوب إفريقيا	4770	46.9

Source: A. John tatom is tax policy retarding in morocco: networks financial institute at Indiana state university November 2007, p4

من خلال الجدول رقم (01) يتضح لنا اختلاف نصيب الفرد من الدخل الوطني من بلد إلى أخر و هذا راجع إلى الاختلاف الموجود في الهياكل الاقتصادية ، بحيث يزيد الدخل في الدول المنتجة للنفط عن الدخل في الدول غير نفطية و هذا ما وقفنا عنده من خلال هذا الجدول .

[1] Tanzi Vito، Fiscal Policies In Economics In Transition ،Imp، Usa،1992

وأمام هذه الأوضاع تسعى الحكومات في هذه الدول إلى انتهاج سياسة مالية نشطة تستند إلى شكل من أشكال معالجة الاقتصاد الجزئي وليس الاقتصاد الكلي، فحالات استخدام السياسة المالية التي تشكل الضريبة جزء منها لتقديم حوافز متنوعة للصناعات الجديدة أو لتعديل إخفاقات سوقية مفترضة قد تم النيل منها بسبب ثمن سياسة التدخل وهناك إدراك كبير بأن الهدف من وراء السياسة المالية يجب أن يقتصر على توفير التمويل لتحقيق الحد الأعلى من السلع العامة وبأقل تكلفة ممكنة من مقاييس الرفاهة الاقتصادية ،أما الأهداف المترتبة عن إعادة توزيع المداخيل كهدف من أهداف السياسة المالية قد تم النيل منها بدرجة متساوية[1] بعد أن ثبت من التجارب في مختلف أرجاء العالم بأن الضرائب تهدف إلى إعادة توزيع المداخيل التي هي عبارة عن آلة ضخمة تتحرك بعنف والتي تقوم في النهاية بتوزيع ليس لصالح الجهات المتوخاة من إعادة التمويل ولكن لصالح الطبقات.

و فما يلي جدول يمثل بعض معدلات الضريبة المطبقة في بعض الدول العربية و الإفريقية.

الجدول رقم(02): معدلات الضريبة في بع f الدول العربية والإفريقية لسنة 2007.

النسبة / الدول	نسبة الضريبة على الدØل %	نسبة الضØريبة علØى أربØN الشركات %	العبb الضريبي
الجØزائØر	40	30	10.8
مØØصØر	20	20	12.8
الأردن	25	25	20.8
لØØبنØان	10	15	16.9
لØØØبيØØØ	15	40	2.4
المØØغØرب	44	35	22.7
سØØØوريØØ	20	35	11.6
تØØØونØس	35	35	20.7
جنوب إفريقØيا	40	29	24.3

Source: A. John tatom is tax policy retarding in morocco،Op cit, p11

[1] ديباك لال، الضريبة المقطوعة للبلدان النامية، على الخط ، www.minbaralhurriyya.org/index.php/archives/1265،تاريخ التصفح ، 2007/03/30 ، ص 1

من خلال الجدول رقم (02) نلاحظ أن معدلات الضريبة تختلف من دولة إلى أخرى و هذا خلال سنة 2007 ، حيث تميزت معدلات الضريبة في الجزائر و تونس و المغرب و جنوب إفريقيا بالتقارب ، حيث بلغت نسبة الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر 30% و المغرب 35 % كما هو الحال في تونس أما في جنوب إفريقيا فبلغت هذه النسبة 29 %.

إن النظام الضريبي الذي أوصى به"فرانك رامزي"، وهو نظام ينطوي على فرض ضرائب على البضائع إستجابة لمقتضيات الطلب أي ضريبة على خسارة ويطلق عليها "فائض الاستهلاك" هذه الخسارة تكون كبيرة بالنسبة لأي سلم ضريبي، وهكذا كلما كان منحنى الطلب أكثر مرونة أي عندما يكون المستهلكون أكثر استجابة للسعر بالنسبة لكمية السلع التي يشترون. معنى ذلك أن أي إرتفاع في السعر يواجه المستهلك نتيجة الضريبة، يؤدي به إلى الإنقاص من كمية الشراء حتى ولو كان الطلب أقل مرونة، ومن هنا جاء قانون "رامزي" حول الحد الضريبي ولكن هذا القانون يفترض أن الحكومة ذات نية حسنة، وإن كان العكس فإنها لا تكتفي فقط بمجرد تحصيل الإيرادات وتسعى إلى تعظيمها بأقل تكلفة، فما هي الضرائب التي تختارها[1] وباعتبار الضرائب أعدت أدوات السياسة المالية فإن الدول النامية تعتمد عليها في دعم مسيرتها نحو التنمية الإقتصادية والإجتماعية ولهذا وجب أن يكون النظام الضريبي في هذه الدول منسجما مع الهيكل الإقتصادي حتى لا يكون النظام الضريبي في هذه الدول حياديا يهدف إلى توفير الإيرادات المالية لصالح الخزينة كما هو الحال في معظم هذه الدول. ويمكن أن نلخص أهم خصائص النظام الضريبي في هذه الدول في النقاط التالية[2].

1- ضعف الاقتطاع الضريبي العام

الاقتطاع الضريبي العام هو النسبة التي تربط إجمالي الحصيلة الضريبية بالناتج المحلي الإجمالي لدولة ما في فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة[3]، وعادة ما تكون هذه النسبة في الدول النامية (10-25%) بينما في الدول المتقدمة حسب الجدول رقم (03) فإنها تتراوح ما بين (20-50 %) كما يوضح الجدول التالي:

---

[1] ديباك لال ،مرجع سابق،ص 1

[2] يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1986 ص 179.

[3] حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 59.

الجدول رقم (03) مقارنة معدلات الاقتطاع الضريبي في الولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية

الدول	النسبة (%)	نسبة الضريبة على الشركات	نسبة الضريبة على الأفراد
السويد	37.4	28	25 – 0
الدانمارك	49.1	28	30 – 5.5
فرنسا	27.2	33	48 – 0
ألمانيا	22.3	25	42 – 0
بريطانيا	29.8	30	40 – 10
الاتحاد الأوروبي	26.6	-	-
الولايات المتحدة	18.4	35 – 15	35 – 10

المصدر: مكتب الإحصاء للاتحاد الأوروبيEuro statومكتب الكونغرس للميزانية (CBO) بالولايات المتحدة.بيانات سنة 2005.

يوضح الجدول رقم (03) معدلات الاقتطاع الضريبي في بعض الدول المتقدمة، حيث تتراوح هذه النسبة ما بين (20-50 %)، أما متوسط معدل الاقتطاع الضريبي يتراوح ما بين 18.4 % و 49.1 % ، و يعتبر النظام الضريبي الفرنسي من بين الأنظمة الضريبية الصارمة في العالم حيث تصل الضريبية على الأفراد إلى 48 % أما الضريبة على أرباح الشركات فبلغت 33 % سنة 2005 ، و مقارنة بالدول النامية فتعتبر هذه النسب مرتفعه و يرجع البعض ضعف الاقتطاع الضريبي في الدول النامية مقارنة بالدول المتقدمة إلى عدة أسباب أهمها:

- الأهمية المتزايدة للقطاع الزراعي في اقتصاديات هذه الدول، هذا القطاع عادة ما يكون معفى من الضرائب لأنه يلقى تشجيعا من قبل الحكومة أو يكون خاضعا للضرائب ولكن ليس بشكل كامل، وذلك لصعوبة إخضاع هذا النشاط للضريبة خاصة في الدول التي لا زالت تمارس هذا النشاط بطرق بدائية، ويكون هذا النشاط موجها أساساً إلى الإستهلاك الذاتي دون المرور عبر الأسواق،ففي هذه الحالة لا يستطيع المشرع في هذه الدول إخضاع المحصول إلى الضريبة ويكون مجبرا على إخضاع ملاك الأراضي إلى الضريبة حتى يعوض ما فاته من الضريبة على المحصول الزراعي؛

- معظم الأنشطة الصناعية هي عبارة عن مشاريع صغيرة عادة ما تكون فردية، فهذا النوع من المؤسسات يكون ضعيف الدخل[1]،مقارنة بالمؤسسات الضخمة والتي تكون على شكل شركات مساهمة وشركات ذات أسهم منتشرة في الدول المتقدمة والتي تحقق أرباحا طائلة، فالمؤسسات الصغيرة عادة ما تخضع إلى الضريبة على الدخل هذا النوع من الضرائب يعتمد على جداول تصاعدية. ولما كان دخل هذه المؤسسات ضعيفاً فإنه يقع في الشرائح الدنيا والتي تخضع إلى نسب متدنية للضريبة وهذا ينعكس على حصيلة الضريبة.

وفيما يلي الجدول التالي يمثل مساهمة الإنتاج الزراعي في الناتج المحلي الإجمالي في بعض الدول العربية.

الجدول رقم (04): مساهمة الإنتاج الزراعي في الناتج المحلي الإجمالي لبعض الدول العربية (نسبة مئوية)

السنوات / الدول	2005	2006	2007	2008	2009
الجزائر	8	8	8	7	12
الأردن	3	3	3	3	3
تونس	11	11	10	10	8
الجزائر	9.7	8.4	9.7	9.3	9.7
السعودية	3	3	3	2	-
السودان	32	30	28	25	27
ليبيا	2	2	2	2	-
المغرب	15	17	14	15	20
موريتانيا	24	13	13	-	-

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات البنك العالمي.

يوضح الجدول رقم (04) مساهمة الإنتاج الزراعي في الناتج المحلي الإجمالي لبعض الدول العربية و منها الجزائر، حيث يعتبر هذا قطاع غير خاضع للضريبة رغم أهميته بالنسبة لبعض الاقتصاديات حيث يصعب على السلطات إخضاعه لضريبة حيث يكثر في هذا

[1] يونس احمد البطريق، مرجع سابق، ص 131.

القطاع ظاهرة التهرب الضريبي، و يعود انتشار التهرب الضريبي في اقتصاديات هذه الدول لعدة أسباب،أهمها النقص في الوعي الضريبي وعدم وجود إدارة ضريبية فعالة حتى تحد من هذه الظاهرة وتفاقمها وينعكس هذا على التطبيق غير السليم للقانون الضريبي وهذا يزيد من تفاقم هذه الظاهرة بسبب عدم فهم المكلفين للقانون الضريبي.

2- حيادية الضريبة

تعتبر الضرائب في الدول النامية حيادية* وليست ضرائب هادفة وموجهة للنشاط الاقتصادي هدفها الأساسي هو الحصول على أكبر قدر ممكن من الموارد المالية لتغطية النفقات العامة، التي هي في تزايد مستمر،ويرجع هذا التزايد إلى عدة أسباب منها ما يكون اجتماعيا أو سياسيا وأكثرها اقتصادي كالتوزيع في الإنفاق الخاص بالصحة والتعليم وكذلك الأمن، فهذه الدول بحاجة إلى جعل النظام الضريبي هادفا وموجها إلى عملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية [1].

3- الإعتماد على الضرائب غير المباشرة*

تعتمد هذه الدول على ضرائب الإستهلاك وعلى التجارة الخارجية أكبر مما تعتمد على الضرائب المباشرة والمتأتية من الدخل الحقيقي للمكلفين،ففي الإقتصاديات النامية والتي يحتل القطاع الزراعي فيها قمة الهيكل الإقتصادي، نلاحظ فيها اعتماد الدولة على الضرائب غير المباشرة منها على التجارة الخارجية الخاصة بالسلع الاستهلاكية وبالتالي فإن الضرائب الجمركية المطبقة على الواردات تحتل المكانة الأولى في هيكل النظام الضريبي في هذه الاقتصاديات[2]، وتتضارب الآراء حول ملائمة أو عدم ملائمة الضرائب غير المباشرة للواقع الاقتصادي والاجتماعي في اقتصاديات الدول النامية ومتطلبات التنمية في هذه الدول، باعتماد الدول على الضرائب غير المباشرة فإنه يؤدي إلى الحد من الاستهلاك وسيؤثر على الادخار بالإيجاب، وبالتالي يوفر للدولة حصيلة تكون أكبر من الحصيلة عندما تعتمد على الضرائب المباشرة المتمثلة أساسا في الضرائب على الدخل ومنها الضريبة على المرتبات،

* أي أن لا تؤثر الضريبة عند فرضها على النشاط الاقتصادي بشكل سلبي ، وأطلق على ذلك مبدأ حيادية الضريبة وقد أصبحت الضريبة فيما بعد أداة لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادي والاجتماعية والسياسية

[1] Annie Vallée، Les Systèmes Fiscaux، Edition Du Seuil، France، 1998، P 82

*نقصد بهيكل الاقتطاع الجبائي مكانة كل من الاقتطاعات الجبائية المباشرة، و الاقتطاعات الجبائية غير المباشرة ضمن النّظام الجبائي و ما يمكن قوله في هذا الموضوع هو أن هناك ارتباطا وثيقا بين هيكل الاقتطاع الجبائي و الهياكل الاقتصادية و الاجتماعية القائمة، حيث أن من طبيعة هذه الأخيرة أن تكون محدّدا حقيقيا لتأثير مفعول الاقتطاع الجبائي

[2] يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 181.

هذا الأخير كما ذكرنا سابقا ضئيل وضعيف مقارنة بالدخل في الدول المتقدمة تجاوز ، كما يمكن إبراز مساهمة الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة في الإيرادات الإجمالية في الجزائر من خلال الجداول التالية:

الجدول رقم (05): *الإيرادات الضريبية في الجزائر الوحدة(مليار دينار)*

التعيين / السنوات	2005	2006	2007	2008	2009
الجباية البترولية	2267.8	2714	2711.8	4003.6	2327.7
الجباية العادية	664.8	745.5	786.8	983.6	1171.7
الضرائب لمباشرة	168.4	240.3	259.5	331.8	462.8
الضرائب 3ير المباشرة	312.4	334.4	347.2	429.8	472.6
الإيرادات الإجمالية	2932.6	3459.5	3498.6	4987.2	3499.4

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وزارة المالية.

يوضح الجدول رقم (05) حصيلة *الإيرادات الضريبية في الجزائر* حيث تمثل الجباية البترولية النصيب الأكبر من هذه الإيرادات ، و تعود هذه الهيمنة لكون الجزائر دولة نفطية لا غير ، وأن 95% من صادراتها مواد بترولية ، و هي مواد خاضعة للضريبة ، ورغم أهمية هذا القطاع بالنسبة لبعض الاقتصاديات يصعب على السلطات تحديد الايرادات المتأتية من هذا القطاع ، إ ذ أنه يخضع للعرض و الطلب ، و حسب نفس الجدول فإن الجزائر كسائر الدول النامية تعتمد في إيراداتها على الضرائب غير المباشرة ، حيث تمثل ضعف الضرائب المباشرة إذ ما قارنها .

وفيما يلي جدول يبين معدلات الضريبة على القيمة المضافة ومعدلات الضريبة على الأجور.

الجدول رقم(06) معدلات الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الأجور سنة 2009

(نسبة مئوية)

المعدل / الدول	الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على المبيعات	معدل الضريبة على المرتبات
الجزائر	17	35-20
مصØØØر	10	26-24
الأردن	16	11
لبØØØنان	10	21.5
المØØØغرب	20	17.7
سØØØوريا	-	14.3
تونØØØØس	18	16

المصدر: من إعداد الطالب اعتماد| على معطيات البنp العالمي.

يوضح الجدول رقم (06) معدلات الضريبة على القيمة المضافة و الضريبة على المرتبات، حيث يتراوح معدل الضريبة على القيمة المضافة ما بين 10% و 20 % و تمثل هذه النسبة في الجزائر 17 % و هو المعدل العادي ، و تخضع له 90% من المواد و الخدمات ، و هي عمليات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة ، ورغم أهمية هذه الضريبة في هيكل الضريبي الجزائري إلا انها عرضة للهرب الضريبي خاصة من طرف شركات المقاولة و شركات الاستراد و التصدير بالنسبة لبعض الاقتصاديات يصعب على السلطات تحديد الايرادات المتأتية من هذا القطاع ، و حسب نفس الجدول فإن الجزائر كسائر الدول النامية تعتمد في إيراداتها على الضريبة على القيمة المضافة ، أما فيما يخص الضرائب المباشرة خاتصة فيما تعلق بالضريبة على الأجور فمعدل هذه الضريبة يتراوح ما بين 20% و 35 % و هذا بعد إعادة النظر في الأجور الذي عرفته الجزائر سنة 2008 ، و الذي عرف طفرة نوعية لم تعرفها اشبكة الأجور في الجزائر منذ الإستقلال.

كما يمكن إبراز مساهمة الضرائب غير المباشرة و الضرائب المباشرة في الحصيلة الإجمالية للضرائب في الجزائر من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (07): مسازامة الضرائب المباشرة و 3ير المباشرة في الحصيلة الضريبية في الجزائر (نسبة مئوية)

السنوات / التعيين	2005	2006	2007	2008	2009
نسØØبة الضØØرائب المباشرة	5.74	6.94	7.41	6.65	13.22
نسبة الضرائب 3ير المباشرة	10.65	9.66	9.92	8.61	13.50

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات وزارة المالية.

يوضح الجدول رقم (07) مساهمة الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة في الحصيلة الضريبية قي الجزائر ، و الملاحظ في هذا الجدول أن النسبتان تقتربان من بعضهم البعض قي سنة 2009 ، و يعود ذلك إلى الارتفاع الذي عرفته الأجور بداية من سنة 2008. إن الضرائب غير المباشرة من أهم مميزاتها أنها ضرائب غير عادلة وخاصة إذ كانت تمس السلع الإستهلاكية ذات الإستهلاك الواسع والأساسية في مجتمع معظم سكانه من أصحاب المداخيل الضعيفة، إلا أنه يمكن في هذه الدول الاعتماد على النوعين معا، أي الضرائب المباشرة وغير المباشرة مع وجود حد أدنى معفى من الضريبة يتم تعديله باستمرار تماشيا مع الوضعية الاقتصادية بما يتناسب مع تأمين الحاجات الضرورية وفرض ضرائب تصاعدية على الدخل وعلى انتقال ثروة رأس المال، ويتم كذلك فرض ضرائب غير مباشرة على الإنفاق والاستهلاك مع احترام تدرج معدلاتها بحيث تصبح معدومة بالنسبة للسلع الضرورية وتتزايد معدلاتها كلما كانت هذه السلع أقرب إلى الكماليات.

كما تلجأ الحكومات في اقتصاديات الدول النامية إلى احتكار الإنتاج والتسويق وذلك في بعض السلع والخدمات والتي تراها أساسية وبالتالي تحقق موارد هامة من خلال هذه السياسة ويتحقيق ذاك من خلال منع القطاع الخاص من ممارسة هذا النشاط وكذلك منعه من استيراد هذه السلع عن طريق فرض رسوم جمركية عالية على السلع المستوردة بحيث سيستحيل على

آخرين إستيرادها، والملاحظ هنا أن حجة حماية للسلع المصنعة محليا لا تطور ولا تحسن من جودتها، وبالتالي تصبح صناعات ذات إنتاجية ضعيفة ونوعية رديئة مقارنة بنظريتها من السلع الأجنبية، بالإضافة إلى ذاك فإنها تولد عملية التهرب هذا الأخير الذي سيكون له آثار سلبية على اقتصاديتها.

ونشير هنا إلى أثر التقدم الإقتصادي على النظام الضريبي، فمن المنطق أن النظام الضريبي للدولة يتأثر بمستوى تقدمها الإقتصادي والإجتماعي وأن تطور إيرادات الدولة مرتبط بمستوى التقدم الإقتصادي لذا فإن النشاط الإقتصادي وتوسعه يخلق ضريبة عالية، ولا نستطيع الجزم أن التقدم التكنولوجي لوحده يؤثر على بنية النظام الضريبي، فهناك عوامل أخرى تؤثر بشكل مباشر على هذا النظام ونذكر على وجه الخصوص التقاليد والعادات والإيديولوجيات، وكذلك العوامل السياسية و الإجتماعية، بالإضافة إلى عوامل أخرى يمكن تلخيصها في درجة التصاعد في الضريبة ومستوى الإدارة الضريبية في مراحل مختلفة وما يترتب عنها من تفاوت في مستويات ظاهرة التهرب الضريبي وكذلك حالة الإقتصاد من تضخم وكساد وقد أعلن "ريتشارد جوود" أن العلاقة بين متوسط نصيب الفرد من الدخل الوطني ومعدل الإقتطاع الضريبي ليست بأي حال من الأحوال مؤكدة ولا نمطية بين الدول الصناعية، ولا يفسر متوسط نصيب الفرد من الدخل الوطني إلا جزء ضئيلا من أسباب التفاوت في معدلات الإقتطاع الضريبي بين الدول الأقل تقدما وقد أثبتت الدراسات أن متوسط نصيب الفرد من الدخل الوطني لا يمكن الإعتماد عليه في تفسير التفاوت الموجود في معدلات الاقتطاع الضريبي[1].

في الجزائر تهيمن الإقتطاعات غير المباشرة على الهيكل الجبائي و هذا لا يمنع وجود اتجاه نحو تعديل هذا الوضع لصالح الإقتطاعات المباشرة، و في ظل هذه الظروف يجب الأخذ بمبدأ الأفضلية فيما يخص الإختيار بين الإقتطاع المباشر، و الإقتطاع غير مباشر و هذا بما يتماشى و أهداف السّياسة الجبائية في مرحلة أولى و شروط تهيئة المحيط الجبائي في مرحلة ثانية ويعتبر هذا الأخير ميدانا لتشابك مجموعة من العلاقات و العوامل الّداخلية و الخارجية التي من طبيعتها أن تطرح إشكالا مستعصيا للنظام الجبائي و المتمثل في الكيفية التي تحقق توازن المعدّلات أو نسب الاقتطاعات الجبائية، و عند تحقيق هذا التوازن لا يمكن المساس بهذه النسب لتفادي التلاعب الجبائي La manipulation fiscale الذي قد يؤدي إلى عواقب وخيمة.[2]

[1] حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 62.

[2] فلاح محمد ، السياسة الجبائية الأهداف و الأدوات ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدّكتوراه في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،الجزائر،2006 ،ص 61.

المبحث الثاني: ماهية الضريبة

الضريبة في القوانين الوضعية مبلغ من النقود تفرضه الدولة على الأفراد والمؤسسات ،وهي التي تعين المادة التي تفرض عليها الضريبة وتسمى بالوعاء الضريبي وتقوم بتحديد مقدارها أي سعر الضريبة ولا يحق للفرد أن يسترد ما يدفعه من المال للدولة بحجة أنه لم يحصل على قيمة أو مقابل ما دفعه من الضرائب، وتهدف الدولة من فرض الضرائب إلى تحقيق أهداف وكذلك تقديم خدمات لكافة المواطنين تحقيقا للمصلحة و المنفعة لهم[1].

وتعتبر الضريبة في الوقت الحاضر في جميع الدول من أهم موارد الدولة ولا غنى لها عنها وتحدد أساسها القانوني في أن قيام الدولة ضروري للأفراد ولكل المجتمع ومن ضروريات قيام الدولة وبقائها وجود المال لها للإنفاق على الحاجات العامة للمواطنين والقوة اللازمة لحماية حدود هذه الدولة وتحقيق العدالة بين الأفراد عن طريق إنشاء المؤسسات القضائية، فمصلحة المجتمع تقتضي إيجاد المال للدولة لتسد وتغطي هذه الخدمات وذلك ضروري لبقاء الدولة كما أن مقتضيات التضامن الإجتماعي بين الأفراد يتوجب عليهم المساهمة في إيجاد المال اللازم لتحقيق خدمات أخرى ككفالة الفقراء والمحتاجين من أفراد المجتمع وتوفير الخدمات الصحية والتعليمية لهم، ولكي نفقه هذا الأمر لابد من الحديث عن مفهوم الضريبة وخصائصها.

المطلب الأول: ماهية الضريبة

الضريبة مشتقة من فعل ضرب وهو ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة، وتختلف باختلاف القوانين والأحوال وجاء في لسان العرب: الضريبة واحدة من الضرائب التي تؤخذ كالجزية ونحوها، ومنه ضريبة العبد أي غلته وهي ما يؤديه العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه وتجمع على الضرائب[2].

الفرع الأول :الضريبة في الفكر الاقتصادي

لقد اختلف علماء الفكر الاقتصادي في تعريف الضريبة، حيث نظر بعضهم باعتبارها إيرادات للدولة، تقوم فرضيتها على أساس النظرية التعاقدية ونظر البعض الآخر بأن فرضيتها تقوم على أساس سيادة الدولة*، ونشر في كتب علم القانون أن فكرة السيادة ظهرت

---

[1] P. Loïc : finances publique، édition Cujas، paris، 1989، p 312

[2] عيسى صالح العمري، الضرائب وحكم توظيفها ، على الخط، www216.55.137.18/NEWS/cotents.PHP تاريخ التصفح 08،/2007/04

* تقوم هذه النظرية على أساس أن الدولة تؤدي وظيفتها، بقصد إشباع الحاجات العامة وتحقيق المصالح العامة عن الحاجة لما كان هذه الوظائف تستلزم الإنفاق كان للدولة أن تلزم المستفيدين بسماعها بما لها حق السيادة، أن يتضافروا جميعا في النهوض بعبء هذا الإنفاق .

منذ بروز الدولة الحديثة وذلك في التاريخ الحديث، وإذ كان البعض يرجع الفضل للعلامة "جان بوذان" في تفصيل وتحليل مدلول استعمال هذا المفهوم وإعطائه هذه الشهرة إلا أن فكرة السيادة بمستوياتها المتعددة ظهرت مع ظهور المجتمعات ويدلنا البحث في التطور التاريخي لمبدأ السيادة على أنه وثيق الصلة بنشأة وتطور شكل ونظام الدولة.

وبناء على ذلك فقد عرفها البعض على أنها: فريضة مالية تقتطعها الدولة أو من ينوب عليها من الأشخاص العامة أو الفردية قسرا وبصفة نهائية دون أن يقابلها نفع خاص معين، وتفرض طبقا للقدرة التكلفية للممول وتستخدم في تغطية النفقات العامة والوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة[1].

عرفها البعض على أساس التضامن الإجتماعي، فعرفت الضريبة بأنها ما تفرض الدولة لمقابلة الكوارث العامة، كالفيضانات والزلازل والمجاعات تستوفيها من الأغنياء حسب مقدرتهم التكلفية، وعرفها أحمد شلبي: الضريبة نظير ضمانات والتزامات تقوم بها الدولة لصالح الشعب كالدفاع والشرطة والتعليم والمستشفيات وغيرها.

وهناك تعاريف أخرى لا تخرج عن هذه المفاهيم والمعاني ونشير أن الضريبة عرفت منذ قديم الزمان، فقد استخدمها قدماء اليونان حيث فرضت الحكومة في "أثينا" ما نسبته 2% تسمى ضريبة البضائع والمحاصيل الأجنبية، وشيد الفراعنة في مصر نظام ضرائب خاص بهم كما فعل ذلك الفرس والرومان.

الفرع الثاني :الضريبة في الشريعة الإسلامية

من المعلوم أن كل ما لم يرد به نص يحدد معناه أن للعلماء فيه أقوالا، لذا فقد اختلفوا في تعريفاتهم للضريبة، وإن كانت تبدو جميعها بمعنى واحد إلى حد ما.

- عرفها الإمام الغزالي: بأنها ما يوظفه الإمام على الأغنياء بما يراه كافيا عند خلو بيت المال من المال.

عرفها د. يوسف إبراهيم فقال: هي ما تفرضه الدولة فوق الزكاة وسائر التكاليف المحددة بالكتاب والسنة وذلك وفقا لظروف المجتمع الإسلامي، وتتميز هذه الضرائب بأنها مؤقتة بالظروف التي تفرض لأجلها ويمكن أن يطلق عليها "الضرائب الاستثنائية".

وجاء في تعريفها كذلك أنها اقتطاعات مالية، تقتطعها الدولة الإسلامية من أموال الأفراد قسرا وبصفة نهائية دون أن يقابلها نفع خاص معين مشروط، وتخصص لتغطية النفقات العامة، وفي نفس الوقت تستند فرضيتها إلى الأحكام والقواعد الكلية للشريعة الإسلامية[2].

---

[1] غازي عناية، الزكاة والضريبة، منشورات دار الكتب، بدون سنة نشر، ص 22.

[2] عيسى صالح العمري، مرجع سابق

بناء على ما سبق يمكن وضع مفهوم للضريبة في الفقه الإسلامي وهي: مقدار محدد من المال تقتطعه الدولة من أموال الممولين لضرورة طارئة مستندة في ذلك إلى قواعد الشريعة العامة، دون أن يقابل ذلك نفع معين للممول، تستخدمه الدولة في تغطية النفقات العامة للمواطنين، وتمتاز هذه الضرائب بأنها مؤقتة بالظروف التي فرضت لأجلها وليست تشريعا دائما أصيلا بل هي استثنائية تنتهي بانتهاء الظروف التي استوجبتها[1].

من خلال هذين التعريفين يمكن أن نستخلص أوجه الاختلاف والاتفاق بين معنى الضريبة في الفقه الإسلامي ومعناها الاصطلاحي في الفكر الوضعي.

أوجه الاتفاق

- كلاهما تفرضها الدولة على سبيل الجبر والإلزام ;
- كلاهما فرضية نقدية ;
- لا يقابلها نفع معين يعود على الممول.

أوجه الاختلاف

الضريبة في الفقه الإسلامي تستند في فرضها إلى أصل شرعي من الكتاب والسنة أو ما جاء به الصحابة.في حين أن الضريبة في المفهوم الإصطلاحي لا تعتمد في فرضيتها على شيء من الشريعة بل تفرض على أساس نظرية سيادة الدولة أو على أساس أن الأفراد ملزمون بحكم كونهم أعضاء في المجتمع بالمشاركة في تحمل النفقات العامة التي تقوم بها الدولة.

تعتبر الضريبة في العرف الدولي مورد من موارد الدولة الثابتة في حين أن الضريبة من وجهة نظر الشريعة تفرض لظروف طارئة تعجز الدولة عن مواجهتها وليست تشريعا أصيلا بل إستثنائيا.

الضريبة في النظام الوضعي تتصف بالديمومة بينما في الفكر الإسلامي مرتبط بالظروف التي من أجلها فرضت.ولكن في العصر الحديث فإن هذه التعاريف وغيرها المبنية على نظرية العقد الاجتماعي لا تتناسب مع النظريات الإدارية الحديثة والتي تتبنى فكرة الدولة على أساس سلطة مبعثها الأمن الاجتماعي والرغبة في الحياة المشتركة.فالضريبة في طبيعتها الحقوقية ليست علاقة تعاقدية بين الدولة والمكلف، وإنما هي إحدى خصائص السلطة السياسية والسيادة القومية [2].

---

[1] صالح الرويلي ،اقتصاديات المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،1982،ص98

[2] ياسين، فؤاد توفيق ودرويش، حمد عبد ا ، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1996.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة

يمكن تعريف الضريبة Tax- Impôt بأنها عبارة عن فريضة نقدية يدفعها المكلف جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات المحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل التكاليف العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل هذه الضريبة، ويقترب هذا التعريف من أكثر التعريفات شهرة وهوا لتعريف الذي قدمه "جاستون جيزGASTO GESS " والذي إعتبر الضريبة بأنها أداة نقدية تفرضها السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة[1]، ومن هذا التعريف نستطيع أن نستخلص خصائص الضريبة [2].

1- عنصر النقدية

تعتبر الضريبة اقتطاع مالي من دخل الأشخاص المعنويين والطبيعيين أو من ثروتهم، ويجب أن يكون هذا الإقتطاع مالياً تماشيا مع مقتضيات النظام الإقتصادي الحديث بالنظر إلى أن المعاملات كلها أصبحت تقوم على إستخدام النقود.

بعد التطور الإقتصادي بات لزاما الإستغناء عن تحصيل الضريبة في الصورة العينة، وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لابد أن تحصل كذلك بالنقود، وهذا ما حرص عليه الكلاسيك عندما نادوا بحياد المالية العامة والهدف من ذلك هو الربط بين فرض الضريبة وحاجة الخزينة للموارد النقدية، بحيث لا يمكن فرض الضريبة لغرض آخر غير تغطية نفقات الدولة، إلا أن التطور الذي عرفته المالية العامة جعلها لا تتماشى مع هذا التطور وبالتالي انقضت فكرة حياد المالية العامة بحيث أصبحت الضريبة تهدف إلى تحقيق أهداف متباينة غير الأهداف المالية، أي أصبحت تفرض لأغراض إجتماعية كفرضها على الكحول للحد من إستهلاكه، وكذا فرض الضريبة الجمركية على السلع المستوردة لتشجيع الصناعات المحلية.

كما أننا لا نتصور أن الضريبة في يومنا هذا لازالت تفرض في الصورة العينية فضلا عما تتحمله الإدارة المالية من نفقات باهظة في نقل وحفظ المحاصيل الزراعية فإن دفع الضريبة يشكل عبئا لا يراعي العدالة، لأن الأفراد يلتزمون بدفع جزء من المحصول رغم ما قد يكون هناك تفاوت في مراكزهم المالية فيما يتعلق بالتكاليف الحقيقية التي أنفقها كل منهم لإنتاج محصوله.

[1] عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت 1992، ص151.

[2] محمد الصغير بغلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر ، الجزائر، عنابة، سنة 2003، ص 57

2- عنصر الإجبار القانوني

العنصر الإجبار يميز الضريبة عن القرض، هذا الأخير يكون بالتراضي في الغالب، وهذا يعني أن الفرد ليس حرا في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها للدولة، والجبر والإكراه هنا قانوني وليس معنوي بالنظر إلى قانون الضريبة وهو تعبير عن القوة الإلزامية للقاعدة القانونية التي تفرض على المكاف، ولا يعني عنصر الإجبار جواز فرضها وتحصيلها دون ضوابط قانونية محددة بل على العكس، يلزم أن تقدر الضريبة بقانون وليس بناء على العشوائية وتلتزم الدولة بمراعاة أحكام هذا القانون عند الربط والتحصيل وإن كان عملها غير مشروع بحق الأفراد يحق لهم التظلم منه أمام الجهات القضائية أو الإدارة المختصة كذلك فإن عنصر الجبر لا ينفي المبدأ الدستوري القاضي بضرورة موافقة الشعب ممثلا في نوابه على فرض الضرائب وهذا حق دستوري وتحث عليه كل دساتير العالم[1].

3- عنصر عدم الإسترداد

هذه الخاصية تميز الضريبة عن القرض ، فالقرض تلتزم الدولة برده قانونا، فالمكاف ينتفع بالخدمات التي توفرها الدولة عن طريق الإستفادة من المرافق العامة المختلفة بإعتباره فردا في الجماعة وليس ممولا، فالمكاف لا يتمتع بمقابل دفع الضريبة بمنفعة خاصة ودفعها بدون مقابل يعني أنه لا يتمتع بالمطالبة بما دفعه من الضرائب إلا في حالات خاصة.

إن الإيرادات العامة إضافة إلى الضرائب تعمل على تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية ومالية، وهكذا فإنه لا توجد علاقة بين ما يدفعه الفرد من الضريبة وما يستفيد من المنفعة التي تعود عليه نتيجة إنفاق الدولة على الهياكل العامة، ففي معظم الحالات فان عبء الضرائب يقع على أصحاب المداخيل الكبيرة ويستفيد الفقراء بالجانب الأكبر من الخدمات العامة التي توفرها الدولة لصالح المواطنين[2].

4- عنØصر المقØØابØل

تختلف الضريبة عن الرسم من حيث ما يحصل عليه المكاف مقابل دفعه لأحدهما، فالضريبة تفرض على المكاف أو الممول بدون مقابل أي لا تتحصل على منفعة خاصة من جانب الدولة، ولكن هذا لا يعني أن المكاف لا يستفيد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة باعتباره فردا من المجتمع وليس دافعا للضريبة، ومعناه أن الفرد لا يمكن أن ينظر إلى مدى انتفاعه من الخدمات لكي يقدر بعد ذلك الضريبة التي يجب أن يدفعها، ولهذا يجب على الفرد أن يساهم ويتضامن مع غيره في تحمل الأعباء العامة.

---

[1] p. Loïc : finances publique – édition Cujas - paris 1989- p312

[2] محمد عباس محرزي ،اقتصاديات الجباية و الضرائب ،،دار هومة ا،لجزائر، 2004 ،ص 17

المطلب الثالث: مبادئ وقواعد الضريبة

نحاول في هذا المطلب التطرق إلى أهم المبادئ التي تستخدم على نطاق واسع في تصميم الأنظمة الضريبية، ومن الواضح أن مبادئ تصميم آدم سميث لازالت صالحة ومع ذلك، وفي ضوء الممارسات التجارية الحديثة بما في ذلك إستمرار التطور الذي عرفته التجارة الإلكترونية، فهي تطبق حاليا بشكل مختلف قليلا. سنحاول تحليل المبادئ التي تستخدمها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في دراسة هذه القواعد وإلقاء الضوء على الإستخدمات الحديثة لهذه المبادئ وإجراء مقارنة هذه المبادئ وإعتماد المبادئ الخمسة التي تحكم تصميم الأنظمة الضريبية وهذا سيوفر فهما مشتركا ونهجا لتصميم الأنظمة الضريبية [1].

1- المبادئ العامة للضريبة

إذا كانت هذه المبادئ التي ينبغي أن تقوم عليها النظم الضريبية مقبولة على نطاق واسع جدا فإن هذا التحليل يصبح مهما. ففي سنة1993 خاص الباحث KEN MESSERE [2] إلى القول أن المصطلحات تستخدم في سياق غير متسق وغامض وهو يقصد بذلك ميادين أخرى ، حيث القيم والمشاكل والتغير في مناقشة قضايا السياسة المالية وحتى موضوع هذا البحث مفتوح على الإلتباس، ففي هذا البحث نسميها القواعد والمبادئ وفي مقالات أخرى تسمى معايير أو أهداف، ومن المهم الإشارة إلى أنه لا يمكن التمييز بين المبادئ الإقتصادية في مفهومها والمبادئ القانونية وبصفة عامة يميل إستخدامها في تقدير التشريعات وتصمم النظم الضريبية.

فبعض المنظرين يؤكدون أن المفهوم القانوني هو أكثر تحديدا وعلى سبيل المثال DWORKIN، الذي يشجع على أن المبدأ المعرف والمحمي هو حق فردي مثله مثل الحق في الحياة الخاصة، وإن كان هذا مقبولا فإن تحسين الخدمات وخفض تكاليف الامتثال يجب إعتبارها أهدافا جماعية تهدف إلى تحسين الرفاهية، وفي الواقع أن المبادئ العامة التي تستخدم لتوفير أساس لقيام الإصلاح لا تقدم من قبل المكلفين من الناحية القانونية أو من الناحية الأخلاقية، فهي تتطلب الحاجة إلى الإدارة أو السلطة التنفيذية للإستجابة بطريقة خاصة، فالمبادئ الضريبية عموما مصرح بها ومعلن عنها وهي أهداف يجب إتباعها وبمجرد وضع القانون على أساس هذه المبادئ فإن التشريعات تحول جزء من محتوياتها واجبة النفاذ إلى حقوق والتزامات كما يشير إليها MESSERE فإن المبادئ ترتكز على

---

[1] Annie Vallee، Les Systèmes Fiscaux، Op Cit، P 68

[2] Ken messere، tax policy in oecd countries choices and conflicts? Amsterdam: ibfd publications bv، 1993، p 109.

أساس القيمة المتوقعة أي هناك جذوع مشتركة للمفهوم ولكن هناك أيضا غموض من عدم اليقين.

- مبØادΩ الاشكال

بدون شك وربما ببساطة أن نظاماً ضريبياً يجب أن توافقه رؤية مهمة وحتمية هذه الرؤية تمثل هدف الضريبة، وتعرف المهمة في أشكال الضريبة وطرق الإدارة في التحصيل والتنفيذ، فالمبادئ مشتركة في القيم التي يقوم عليها النظام الضريبي تفسر مفهوم ومضمون المبادئ التي يقوم عليها النظام، والهدف من الضريبة يجر إلى اكتشاف هذا الأساس بفهم الاختلافات في المعنى التي تعود على المبادئ، فالضريبة هي مساهمة مالية تفرضها الدولة لرفع الإيرادات والتي لا تعود على المكلفين بأي شيء، كما يمكن تعريفها على أن لها ثلاثة أهداف:[1]

- توفير الإيرادات اللازمة لتمويل الإنفاق الحكومي;
- تكون بمثابة أداة لتحقيق الأهداف الاقتصادية للحكومة;
- إعادة توزيع الدخل على أساس مقبول اجتماعيا.

- التمويل الÄأزم للÄنÉاق الحكومي

إن تمويل الإنفاق الحكومي يتوجب على الحكومة توفير الإيرادات الكافية لتمويلها فمثلا في نيوزيلا ندا على سبيل المثال هناك ثلاثة مجالات رئيسية للإنفاق الحكومي ، التقاعد، الصحة والتعليم[2]، والضرائب هي المصدر الرئيسي لتمويل هذه النفقات ومع ذالك هناك وجهات نظر مختلفة تماما بالنسبة للضرائب والأساس المنطقي لاستخدامها كأداة سياسية، وهذا لا محال من خلال تفسير وتطبيق مبادئ التصميم ولأجل تفسير ذلك نأخذ المثالين التاليين:

يعتبر BLACK BURN أن الضريبة على وشك توليد الإيرادات ولذالك فإن تصميم النظام الضريبي يجب أن يستجيب للفرضيات على المكلفين [3].

- الحكومة من مشروعيتها الحصول على الإيرادات وهذا لا يمكن لأحد التصدي له إلا من خلال رفض شكل من أشكال الضريبة.

- يقع على عاتق الأفراد الذين يستفيدون من الأنشطة الحكومية دفع جزء من هذه التكاليف بصفة فردية عكس الرسوم، ويؤكد بقوله" إذا كانت أغراض حكومتنا مبينة بوضوح وافق

[1] Report Of Taxation Review Committee، Taxation New Zealand، 1967، P13
[2] Ally c maples، a، Polson highs and s vealy، new Zealand taxation، 2004 p 47
[3] Black Burn، .M .Proposal For a Comprehensive Electronic Funds Transfer Tax، Www.Users.Com،.2001 P 15.

عليها جميع من هم عرضة لدفع تكاليفها و لكن لدينا فرصة أفضل للحصول على موافقة عامة على الضرائب التي تولد الإيرادات العامة".

أما A.LERNER يأخذ وجهة نظر مختلفة بالنسبة للآخرين فيقول "الضرائب ليس لتمويل عملية"[1]، أراد أن يقول أن القرارات الخاصة بالضريبة يجب أن تأخذ قيمة فقط تتعلق بالآثار الإقتصادية من حيث تعزيز فرص العمل وإستقرار الأسعار أو غيرها من الأهداف الإقتصادية وليس من جانب الحكومة تحتاج إلى كسب المال ، بالنسبة ل A.LERNER فإن لفرض الضريبة غرض وحيد وهو الغرض الاقتصادي، حيث تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي،"الضريبة لا يجب أو لا تفرض لغرض تحقيق الإيرادات"، والهدف من ذلك تحقيق الأهداف الإقتصادية للحكومة، ومن الواضح أن الأهداف الإقتصادية للحكومة تختلف إختلافا كبيرا، رغم أن القيم والمبادئ التي يقوم عليها تصميم الأنظمة الضريبية بقدر ما تستخدم لتحقيق هذه الأهداف لا يلزم أن يغير من لون مفهومها، فإن هدف الضرائب على المستوى الإقتصادي يمكن أن يصرح بها أو يسلم بها، وهكذا يمكن القول أن الحد من الإستهلاك الخاص و الإستثمار حتى يمكن للحكومة أن توفر السلع الإجتماعية وتدعم الفقراء دون التسبب في زيادة التضخم أو مشكلة في ميزان المدفوعات بطبيعة الحال يجب أن لا تكون هذه الضرائب مرتفعة حتى لا تجد من إنشقاق في القطاع الخاص إلى درجة إنعكاس ذلك على تزايد معدل البطالة.

والغرض الأساسي من الضرائب وفق ما جاء به A.LEARNER في أول وهلة يجب على الحكومة أو السلطة تحديد من هو مطلوب لدفع الضرائب، وهذا يمكن أن يخلق بائعين يوفرون سلعاً وخدمات للتبادل وهذا بدوره يوفر وفرات مالية، ثانيا أسلوب التأثير على الإنفاق وأسلوب الضريبة، أي أن التشريعات تهدف إلى إعطاء اثر هذه الأهداف وهذا يتعارض في بعض الحالات مع مبادئ تصميم النظم الضريبية، على سبيل المثال الحوافز الضريبية قد تتعارض مع مبدأ العدالة(التمييز بين المكلفين) اليقين(إنشاء قاعدة قد يؤدي إلى التعقيد)، الكفاءة (زيادة تكاليف الامتثال)، ومع ذلك فإن تنفيذ أهداف السياسة الإقتصادية في الحقيقة قد يخرق المبادئ والتي ليسوا بحاجة إليها حسب رأيهم، ولكن يؤكد على أن هناك نقطة واسعة لتحديد الثغرات التي تسمح للقياس والتفسير.

- إعادة توزيع الدخل على أساس القبول الاجتماعي

أثر فرض الضرائب على مبادئ تصميم الأنظمة الضريبية كبير عندما يتعلق الأمر بتوزيع الدخل ، وهذا يعني أن توزيع الدخل يجب أن يكون مقبولا إجتماعياً، يعني أن هناك

[1] A Lerner، Economics Of Employment، 1951، P 131

انتهاكاً لمبادئ تصميم الأنظمة الضريبية أو إعادة صياغة محتوياتها لتأخذ بعين الاعتبار القبول الإجتماعي، كما أشار إليه A.ALLY في قوله" النظام الضريبي يمكن أن يكون مصمما لتحقيق أهداف إجتماعية واسعة النطاق". فالضريبة يمكن أن تحقق شكلا من أشكال إعادة توزيع الدخل من الأغنياء إلى الفقراء، حيث تساعد على تحقيق السياسة الاجتماعية بحيث أن الأفراد لا يقل دخلهم عن الدخل الذي يحرمهم من الحصول على الأكل واللباس والسكن والتعليم وبالتالي الضريبة التصاعدية هي الطريقة المثلى لإعادة توزيع الدخل، أما في حالة الدخول المنخفضة فإن التخفيضات والقرض الضريبي والتقاعد هي أمثلة أخرى لذوي الدخل المنخفض والتي تهدف إلى زيادة مستويات المعيشة[1].

فأثر الضريبة على إعادة توزيع الدخل يمكن أن يحدث نقصا في الكفاءة وحرية الاختيار وهي تخفف وتقلل الحرية، على سبيل المثال الأفراد ليس لهم القدرة على الإختيار إذا كانوا يرغبون في خدمات الوصاية مثل الصحة والتعليم فعليهم دفع نفقات هذه الخدمات سواء إستخدموها أو لم يستخدموها.

2-مبادئ تقييم النظام الضريبي الأمثل

إذن مبادئ تصميم الأنظمة الضريبية تستدعي انتباه الحكومات التي تستخدم السياسات ثم أنها قادرة على النظر بعناية أكثر إلى النتائج المترتبة على هذه السياسات.

آدم سميث في كتابه بحث عن طبيعة و أسباب "ثروة الأمم والذي نشر في سنة 1776م ذكر أربعة مبادئ للنظام الضريبي الأمثل، هذه المبادئ هي العدالة، اليقين، الملائمة في الدفع، والاقتصاد في التحصيل[2]، ولقد ذكرت عدة مرات فإنها مازالت ذات صلة بتصميم الأنظمة الضريبية إلى يومنا هذا وهذه المبادئ مهمة لإنشاء السياسة الضريبية، لأن احترام هذه المبادئ يكون على نحو الإستجابة لأهداف معلن عنها للنظام الضريبي.

وفيما يلي قائمة لبعض المبادئ التي تم استخدامها في التقارير على مر السنين وهي انتقائية وليست شاملة.

[1] حامد عبد المجيد الدراز السياسات المالية الدار الجامعية الإسكندرية 2003/2002 ص 294

[2] A. Smith، the nature and cause of the wealth of nations ،ed 1993،p 450

الجدول رقم (8): معايير كفاءة النظام الضريبي

الكاتب	المعايير	العنوان
آدم سميث 1776	- العدالة - اليقين - الملائمة - الاقتصاد في التحصيل	قواعد الضريبة
تقرير كارتر كندا 1966 CARTER	- العدالة - الحيادية - الشفافية - اليقين - البساطة - المرونة	استخدام النظام الضريبي كأداة في الاقتصادي والاجتماعية
تقرير ASPREY أستراليا 1975	- العدالة - الكفاءة - البساطة - النمو - الاستقرار	معايير النظام الضريبي
تقرير MEADE المملكة المتحدة 1978	- الحوافز والكفاءة الاقتصادية - الآثار التوزيعية - الجوانب الدولية - التكاليف والبساطة - الإدارة و الامتثال - المرونة والاستقرار - المشاكل الانتقالية	إصلاح في الهيكل الضريبي

كتاب الأبيض HSMO تقرير المملكة المتحدة 1981	- العملية - العدالة - المسؤولية - الأبعاد المالية - الرقابة المالية	شروط وجود نظام ضرائب محلية
تقرير O'BRIEN ايرلندا 1982	- العدالة - الكفاءة - البساطة - الإدارة وتكاليف الامتثال	معايير النظام الضريبي
تقرير RIDGEAND SMITH 1991	- العدالة والمساواة - اليقين - ملائمة الدفع - الإدارة - الشفافية	خصائص كفاءة النظام الضريبي
تقرير جاكسون 1994	- العدالة والمساواة - اليقين - الملائمة في الدفع - الامتثال - الشفافية	خصائص كفاءة النظام الضريبي
منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية أوتاوا الضرائب1998	- الحياد - الكفاءة - اليقين والبساطة - الفعالية والمساواة - المرونة	الإطار الضريبي شروط التجارة الإلكترونية
تقرير ICEW كلية الضرائب 1999	- القانونية - اليقين	مبادئ أفضل نظام ضريبي

	- البساطة - سهولة التحصيل والحساب - الاستمرارية والتشاور - الإستقرار المنتظم - العدالة والمعقولية - التنافسية	
تقرير جيمس ونوبس 1977	- الكفاءة - الحوافز - العدالة - اعتبارات الإقتصاد الكلي	مبادئ الضريبة
المعهد الأمريكي للمصادقة والمحاسبين 2001	- العدالة والمساواة - اليقين - ملائمة الدفع - البساطة - الحياد - النمو الإقتصادي والكفاءة - الشفافية والوضوح - الحد الدنى للضريبة الفجوة - الحكومة - رقم الأعمال	المبادئ التوجيهية لحسن السياسة الضريبية

Source: M. Mansor, M TAYIB YUSOF.RN, Characteristics of Efficient Tax System, the Case of Malaysian Indirect Tax, Paper Presented At the 6Eh a Tax International Conference on Tax Administration.

يبين الجدول تداخلاً كبيراً بين هذه المبادئ، بعض التقارير كانت أكثر شيوعا من الأخرى وتعتبر هذه المبادئ الرئيسية التي ينبغي أن تقوم عليها عملية تصميم الأنظمة الضريبية أو الإصلاحات الضريبية، حتى لا تلقى أي اعتراض من قبل المكلفين بالضريبة، ويتحقق ذلك بمراعاة المقدرة التكلفية لكل منهم، مع ضرورة إعفاء أصحاب الدخل المنخفض من دفع الضريبة بالنسبة لحد الكفاف والأعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع، مع مراعاة التطورات التي تحقق مدلول العدالة الضريبية وقد تجسد ذلك في تكوين شبكة العدالة الضريبية، هذه الأخيرة تجمع عدة منظمات وحركات إجتماعية تعمل كذلك ضدا لتهرب الضريبي والتنافس الضريبي، وفي عصر العولمة نلتزم بالعدالة الإجتماعية والديمقراطية والنظام الضريبي العملي، ومن وجهة نظر البعض فإن شبكة العدالة تهدف إلى نظام ضريبي يضم الفقراء في الدول النامية والمتقدمة وتمويل الاستثمارات العامة وكذلك لإبعاد الأخطار العامة كالتلوث وعدم مساواة أهدافها وتطلعاتها مفصلة في بيان شبكة العدالة الضريبية TJN*.

TJNهي عبارة عن شبكة غير حكومية وغير حزبية، وأعضاؤها من المجتمع المدني المحلي والوطني، إضافة إلى ناشطين في العدالة والباحثين والصحافيين، واتحاد التجار ورجال الأعمال وخبراء و السياسيين، وتعمل هذه الشبكة من أجل التغيرات الإجتماعية بالإضافة إلى التصميم ، من أجل الوصول إلى عدالة ضريبية عالمية، فلابد من فهم القضايا الضريبية أولا، لذلك تعمل الشبكة على توفير المعلومات عن طريق وسائل الإعلام من خلال المؤتمرات والندوات والإنترنت والنشرات والمطبوعات والرموز والتوضيحات والصحافة.

ويتبادل أعضاء شبكة العدالة الاجتماعية المعلومات والاتصالات والخدمات فيما بينهم وتنظم شبكة عملية التبادل الدولي والنقاشات الدولية من أجل عرض الأفكار والاهتمامات لأعضائها وتشكل هذه العملية الأساس لجملة عالمية قوية في سياسة ضرائب الدولة، وتقوم المؤسسات وأعضاء الشبكة على الإدارة والتوظيف على أساس مبدأ المشاركة والديمقراطية ومنح السلطة والشفافية و التفسيرية والفرص المتكافئة، وتشجع شبكة العدالة الضريبية عند الضرورة ويعمل أعضاء المنظمات والأشخاص على المشاركة في وضع القرار وتدعم الشبكة بناء حملات وطنية ومحلية لشبكة العدالة الضريبية في الدول النامية بشكل خاص وشبكة السكرتارية الدولية التي تنظم نشاطات الشبكة.

* Tax Justice Net Work

المطلب الرابع: الأساس القانوني لفرض الضريبة

حاول علماء المالية تفسير الأساس القانوني الذي يعطي للدولة الحق في فرض الضريبة والتزام الأفراد بدفعها، وقد إختلفت الآراء حول هذا السؤال إلا أنه يمكننا أن نستند إلى إتجاهين يفسران ويبرزان حق الدولة في فرض الضريبة[1]

أولهما حق المنفعة التي تعود على الأفراد نتيجة قيام الدولة بتوفير الخدمات واتجاه ثان يكمن في سيادة الدولة وحقها في فرض الضرائب وبالتالي يلتزم الأفراد بدفع الضرائب ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن إجتماعي في سبيل تغطية هذه النفقات والتي تعود عليهم في شكل خدمات وسنعرض هذين الاتجاهين[2] بشيء من التفصيل.

الفرع الأول :نظرية المنفعة والعقد المالي

المذهب الوضعي مذهب فلسفي ملحد يرى أن المعرفة اليقينية هي معرفة الظواهر التي تقوم على الوقائع التجريبية، ولا سيما تلك التي يتيحها العلم التجريبي. وينطوي الذهن على إنكار وجود معرفة تتجاوز التجربة الحسية، ولاسيما فيما يتعلق بما وراء المادة وأسباب وجودها. المنفعة مذهب[3] أخلاقي اجتماعي لا ديني، يجعل من نفع الفرد والمجتمع مقياسا للسلوك وأن الهدف الأسمى هو تحقيق السعادة لأكبر عدد من الناس.

وفي مجال الإقتصاد يقرر مذهب المنفعة، أن قيمة السلعة تتوقف على قدر منفعتها وليس على نفقة العمل والتكلفة.

لقد تأسس مذهب المنفعة في انجلترا ومن ابرز شخصياته جيرمي بنتام (1748-1832)، ويعد زعيم مذهب المنفعة، ولد في لندن وقدم نظريته في المنفعة في كتابه (مقدمة للأصول والأخلاق والتشريع)، جون ستيوارت ميل (1806-1873)، فيلسوف انكليزي ألف كتاب (مذهب المنفعة) و ناد بالحرية الفردية.

ج أمور (1873-1958)، وهو كذلك فيلسوف إنجليزي ألف كتاب(أصول الأخلاق) وأدخل تعديلات على مذهب المنفعة، إذ قال بأن جواب أي عمل من الأعمال يتوقف على النتائج الحسنة والسيئة التي يترتب عنها.

إن *جواب* أي عمل من الأعمال إنما يحكم عليه بمقدار ما يسهم في زيادة السعادة الإنسانية أو في التقليل من شقاء الإنسان بصرف النظر عن الانسداد الأخلاقي لقاعدة ما أو مطابقتها للوحي[4] أو السلطة أو التقليد أو للحسن الأخلاقي أو للضمير.

---

[1] عبد الكريم صادق بركات ،النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق ،الدار الجامعية ،بيروت،1976،ص2

[2] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000 ص 12.

[3] أنظر الموسوعة الفلسفية المختصرة، ترجمة فؤاد كامل ورفاقه، دار العلم، بيروت.

[4] أنظر معجم المصطلحات العلوم الاجتماعية، أحمد زكي بدوي، مكتبة لبنان، بيروت، 1982

لقد اعتقد الكلاسيك أن الضريبة تدفع مقابل المنفعة التي يستفيد منها المكلف نتيجة توفير الدولة للخدمات العامة ويرجع ذلك لوجود عقد بين الدولة والمكلفين يتعهد بموجبه المكلف بدفع جزء من دخله للدولة على أن تلتزم الدولة بتوفير الخدمات له إلا أنهم يختلفون في بنود هذا العقد، فيرى البعض أنه عقد شراء الخدمات والبعض الآخر يرى في هذا العقد على أنه عقد تأمين الخدمات، والبعض يرى أنه عقد شركة وهذا بناء على أن الأفراد يعيشون في جماعة ، وتمثل هذه الجماعة شركة مساهمة أي أن الفرد يدفع ثمن مساهمته والطرف الآخر الذي هو الدولة يمثل مجلس إدارة هذه الشركة ويساهم كل فرد في تحمل تكاليف ونفقات هذه الإدارة.

الفرع الثاني :نظرية التضامن الاجتماعي

من أعقد المشاكل التي تواجه علماء الاجتماع هي حل إشكالية النظام الاجتماعي، التي تقوم على آلية فهم العلاقة الجدلية بين الإنسان والمجتمع وطبيعة خضوع الفرد للسلطة السياسية والاجتماعية، لقد ارتبطت هذه المشكلة في جانب أساسي منها بطريقة تحليل الطبيعة البشرية وكيفية خضوعها للنظام الاجتماعي، وكان من أوائل من ناقش هذا هم أساتذة الفقه الإجتماعي، فجاء الحل من عند "توماس هوبز" الذي أعطى حلا لأنه كان يؤمن بأن الطبيعة البشرية شريرة ولهذا لابد من نظام اجتماعي صارم وقوة سياسية تستطيع حفظ الأمن والنظام وهذا محاولة منه في كبح تلك الطبيعة الذئبية للإنسان كما يراها توماس هوبنز.

أما عالم الاجتماع الفرنسي "دروكايم" فقد وظف تقييم العمل الإجتماعي والتضامن العضوي بوصفه وسيلة لتحقيق الإستقرار في النظام الإجتماعي بالتكامل وذلك بفعل تنوع الحاجات البشرية التي تفترض أنماطا جديدة من التنظيمات اللازمة لتلبية تلك الحاجات والحل يكمن في إعداد أساس قانوني للمجتمع ينظم العلاقات وفقا لمجموعة من القواعد والمعايير والروابط التي تحول دون تحويل المجتمع إلى جمع من الأفراد ولكن جمع من التنظيمات والمؤسسات القادرة على الإبداع والتواصل.

ولقد نضجت هذه الفكرة على يد عالم الاجتماع الأمريكي "تالكوت بارسنز " الذي جعل من المجتمع النقطة المفاهمية التي تستحق الاهتمام، مركزا على فكرة التكامل بين الإنسان التي يتألف منها النظام الاجتماعي وعلى طبيعة التكامل بين المؤسسات الإجتماعية اللازمة لتحقيق التضامن الإجتماعي التي تحدث عنه" دور كايم" بالتفصيل وأضاف "بارسنز" غلى ضرورة تغليب الاهتمام بالمؤسسات على الإهتمام بالأفراد والجماعات لأن توحيد المجتمع ضرورة حتمية لإستقراره والمحافظة على تكميليته، ويبدو أيضا أن بارسنز قد وقع في مشكلة نظرية

اذ أن نظريته غير قادرة على استيعاب المشاكل التي تنشأ في الإتساق الإجتماعي كمشكلات عدم الانسجام والتغير في المكونات التي تشكل البناء الاجتماعي[1].

لهذا جاءت نظرية التضامن الإجتماعي من خلال تحليل العلاقة التي تربط الفرد والدولة بصفتها الدولة الحارسة والتي تقوم بتوفير مجموعة من الخدمات، فصلة الأفراد مرتبطة بدور الدولة في المجتمع، ويساهم هؤلاء الأفراد بتمويل هذه الخدمات، لتامين المنفعة المترتبة من دفع الضريبة إلى الدولة، وعلى هذا الأساس جاءت فكرة التضامن الإجتماعي أي أن الأفراد يعملون على توفير هذه الموارد الكل حسب طاقته إلا أن هذه النظرية كما ذكرنا لاقت العديد من الانتقادات التي تطرق إليها كل من "هوبز توماس" و"دور كايم" و"تال كوت بارسنز" والذين تطرقوا إلى التكامل بين الإنسان والذي يكون لنا النظام الإجتماعي.

الفرع الثالث :المشروعية وطابع الإلزام

تستمد الضريبة مشروعيتها في النظام الإقتصادي من القوانين والضوابط القانونية لذا لابد أن تحدد الضريبة بقانون يحدد الأحكام المتعلقة بها، وتلتزم الدولة بمراعاة أحكام هذا القانون عند ربط وتحصيل الضريبة وإلا كان عملها غير مشروع في حق الأفراد، أساس آخر تستمد منه الضريبة مشروعيتها وهو صفة الالتزام، فالالتزام يعبر عن رد فعل الفرد تجاه واجبه الضريبي والذي يؤثر بدوره على الحصيلة الضريبية ويعرض الإيرادات للاختلال وهذه الظاهرة يعبر عنها بسلوك آخر وهو التهرب الضريبي.

من المعروف أن الدولة تصوغ القانون الذي يحدد الضريبة وكيفية دفعها والأفراد المكلفين بها، فالفرد ملزم بدفع الضريبة وهو ليس حرا في ذلك، كما أن الضريبة تستلزم الشعب وبذلك تصبح إلزامية بالنسبة لجميع الأفراد والذين ينتمون إلى تلك الدولة.

وبناء على ذلك فان أساس فرض الضريبة نعني به المصدر الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضريبة، ونظرا لخطورة أبعاد الالتزام الضريبي، فإنه يطرح السؤال حول معرفة الأساس القانوني التي تستند إليه الدولة في فرض الضرائب والتزام الأفراد بدفعها.

في عصرنا الراهن تناولت أغلب دساتير الدول الضرائب، في الوقت الذي أكدت فيه على أن فرض الضريبة يدخل في إطار السيادة السياسية للدولة، وأن إلغاء أو تعديل هذه الضريبة يجب أن يكون في إطار القانون، فالقرن التاسع عشر شهد جدلا كبيرا بين نظ ريات منها ما اعتبر بأن الضريبة مستندة إلى العلاقة التعاقدية بين الفرد والدولة ومنها ما اعتبر فرض الضريبة واجب وطني.

[1] عقيل نوري أحمد، إشكالية النظام الاجتماعي، على الخط www.lilm-nl تاريخ التصفح، 2007/06/20

المبحث الثالث: الأبعاد الاقتصادية للضرائب

بعدما تطرقنا إلى العوامل المؤثرة على تكوين النظام الضريبي والمرتبطة أساسا بالأنظمة السياسية والاجتماعية والاقتصادية والتقدم الاقتصادي سنتطرق الآن إلى الكشف عن الآثار التي تولدها عملية فرض الضرائب.

رأت المدرسة التقليدية[1] أن دور الدولة كان يقتصر على حصولها على الإيرادات المالية الكافية لتغطية النفقات العامة أي أن دور دولة كان يقتصر على الأهداف المالية، هذا الدور كان مهما جدا لتدخل الدولة تحت شكل فرض الضرائب، هذه الأخيرة كانت ولا زالت تولد أثاراً تترتب بطريقة غير إرادية وتكون تحت شكل إقتصادي وإجتماعي، أما المدرسة الحديثة[2] فقد كانت تعتبر أن الضريبة أداة هامة تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية وحتى النقدية والتي نوجزها فيما يلي:

- الهدف الإجتماعي يتمثل في إعادة توزيع الدخل الوطني بصورة عادلة وملائمة لرفع مستوى معيشة الطبقات الفقيرة;
- الهدف الاقتصادي يتمثل في استخراج الموارد الوطنية وتوجيه النشاط الاقتصادي بما يحقق التوازن الكامل ويحقق التقدم الاقتصادي;
- الهدف النقدي يتمثل في المحافظة على قيمة النقد بإقتطاع جزء من القدرة الشرائية للأفراد لمحاربة التضخم;

وتجدر الإشارة إلى أن بعض علماء المالية يلجأون أحيانا إلى دراسة الآثار الإقتصادية للضريبة و إلى التوسع في الدراسة لتقييم آثار الإنفاق العام على أساس أن الضريبة تمول أساسا النفقات العامة وبالتالي تتوقف آثار الضريبة على تحقيق هذه الأهداف .

أما البعض الآخر ومنهم MUSGRAVE فيدرسون آثار الضريبة مع إفتراض ثبات النفقات العامة والسبب في ذلك يعود إلى أن حصيلة الضريبة قد لا تخصص في السنة التي حصلت فيها لتغطية النفقات العامة لهذه السنة، بالإضافة إلى أنه يمكن تمويل النفقات العامة من مصادر أخرى غير الضريبة مثال على ذلك القروض العامة أو إيرادات القطاع العام أو التمويل عن طريق العجز ولهذا ستقصر دراستنا على الآثار المترتبة من فرض الضريبة.

[1] سعيد عبد العزيز عتمان شكري ، رجب العشماوي ، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2007 ص 55.

[2] نفس المرجع أعلاه ، ص 45

المطلب الأول: أثر الضريبة على الاستهpÚ

يعتبر الاستهلاك أحد مكونات الدخل الوطني لأي بلد، كما أنه أحد مؤشرات الرفاهية في المجتمع، وتصب كل دراسات سلوك المستهلك في محاولة معرفة محددات الإستهلاك، وتوازن المستهلك، كما يعتبر الاستهلاك مفهوما منافسا للادخار، حيث يعتبر هذا الأخير تأجيلا للاستهلاك في الوقت الحاضر إلى إستهلاك مستقبلي، وبمعنى آخر على مستوى الإقتصاد الكلي هو تنازل الجيل الحالي عن جزء من الإستهلاك الحالي لصالح الأجيال القادمة وذلك لأن الدخل يمكن تقسيمه إلى إستهلاك إضافة إلى إدخار ولابد من تحقيق التوازن بين الإثنين هذا بدوره يؤدي إلى مستوى الإشباع الكلي، وينقسم الإستهلاك إلى قسمين رئيسيين[1].

- الإستهلاك المستقل عن مستوى الدخل التلقائي وهو ذلك الجزء من الإستهلاك الذي لا يرتبط بالدخل، والذي وجب أن يحصل عليه الفرد حتى لو كان دخله معدوما ويسمى بحد الكفاف، وذلك إما بالسحب من مدخراته إن وجدت أو بالإفتراض وعموما فإن هذا الجزء يمثل الحد الأدنى الضروري من الإستهلاك اللازم للحياة ;
- الإستهلاك المعتمد على مستوى الدخل، وهو ذالك الجزء من الإستهلاك الذي يرتبط بدخل المستهلك فكلما زاد دخله إزدادت أنواع وكميات السلع والخدمات التي يستهلكها وبالتالي فهي علاقة طردية بين الدخل والإستهلاك.

وتعتمد الزيادة أو النقصان في الإستهلاك على ثلاثة عناصر أساسية هي الثورة، التوقعات والضرائب.

1- الثروة

تعرف الثروة على أنها تمثل الفرق بين الممتلكات (الأصول) والالتزامات (الخصوم) وتختلف الثروة عن الدخل من حيث عدة خصائص أهمها أنها تراكمية أما الدخل بمفهومه فهو تدفقي (شهري، سنوي).

وتعتبر الثروة ذات تأثير إيجابي على الإستهلاك، فإذا افترضنا أن هناك شخصان لديهما نفس الدخل فإننا نتوقع أن الشخص صاحب الثروة سيكون إستهلاكي أكبر من الشخص الذي لا يملك ثروة لان صاحب الثروة إذا كان يمتلك أسهماً فإذا إرتفعت أسعارها في البورصة فإن ثروته تزداد وبالتالي يزداد دخله وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة إستهلاكه وتنعكس على الزيادة في شكل إرتفاع الإستهلاك المستقل عن مستوى الدخل لأنه غير مرتبط بالدخل.

---

[1] على عبد العزيز، الاستهلاك، قاعدة ذهبية، على الخط

WWW.Islamonline.net/arabic/economics/2001/01/article9.shtm ، تاريΦ التصفح 2007/02/23.

2- التوقعات

يعتمد الإستهلاك أيضا على توقعات الأفراد المستقبلية حيال ثرواتهم ومداخيلهم فأي تغير في مستوى التوقعات سينجم عنه تغيير في مستوى الإستهلاك وعلى هذا الأساس يتجه الأفراد إلى الإنقاص من الإستهلاك في ظروف التشاؤم وعدم التفاؤل والعكس صحيح.

3- الضرائب

تنقسم إلى نوعين ضرائب مقطوعة أي قيمة ثابتة مستقلة عن مستوى الدخل وضرائب الدخل التي تزداد بازدياد الدخل وتنخفض بانخفاضه[1] ، ويؤدي رفع هذه الضرائب بنوعيها إلى تخفيض الإستهلاك المعتمد على مستوى الدخل وبالتالي تخفيض الإستهلاك الإجمالي، أي الآثار التي تحدثها الضريبة على الإستهلاك ناتجة عن تفاعل مجموعة من العوامل تتداخل فيما بينها، فالضريبة عندما تفرض على المداخيل تؤدي إلى إنقاص الدخل وهذا يؤدي بدوره إلى إنقاص صاحب هذا الدخل من إستهلاك السلع والخدمات وإنخفاض الإستهلاك يعني إنخفاض الطلب ولكن هذا الوضع ليس ثابتا بالنسبة لكل السلع والخدمات، فالسلع ذات الطلب الشديد المرونة يتأثر إستهلاكها نتيجة لفرض الضريبة، أكثر من السلع والخدمات ذات الطلب قليل المرونة وهي تلك السلع الضرورية لأوسع شريحة للمجتمع.

كما يختلف أثر الضريبة الإستهلاكي بإختلاف الطبقة الإجتماعية التي سوف تتحمل العبء، فمثلا إذا فرضت ضرائب جديدة على أصحاب المداخيل المحدودة فإن ذلك يؤثر على إنفاقهم ويخفضه لأن هذه الضريبة سوف تقتطع جزء من الدخل المخصص للإستهلاك لعدم وجود فائض من دخل المكلف المخصص للادخار.

أما طبقة الدخل المتوسط فإن أثر الضريبة عليها يختلف بإختلاف الميل الحدي للإستهلاك لان هذا الميل إذا كان كبيرا فلن يؤثر على حجم الإستهلاك أما إذا كان صغيرا فإن حجم الإستهلاك ينقص، أما الطبقة ذات الدخل المرتفع فإن الضريبة لا تؤثر على حجم إستهلاكه لأن من عادة هذه الطبقة الميل إلى المحافظة على مستوى إستهلاكها وتفضل التضحية بجزء من إدخاراتها وإستثماراتها لمواجهة العبء الضريبي الناتج عن زيادة الضرائب أو فرض ضرائب جديدة[2].

[1] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سابق ص 219.

[2] أنظر عادل حشيش، مصطفى رشدين مقدمة في الاقتصاد العام، دار الجامعية الجديدة، مصر 1994،ص 228.

المطلب الثاني: أثر الضريبة على الادخار

عرف الإنسان الإدخار وأدرك أهميته فمارسه بأشكال مختلفة منذ القديم، وقد تطورت أشكال المدخرات وتطورت أساليب ووسائل خفضها وتأمينها وإستخدامها في مختلف المجتمعات بمرور الزمن حتى عصرنا الحاضر.

لقد أصبح الإدخار في العصر الحديث إحدى الخصائص الرئيسية للإنسان والمجتمع في هذا العصر ، وبالتالي أصبح الإدخار أحد المصادر الرئيسية لتمويل التنمية والتقدم الإقتصادي والإجتماعي وإرتبط الإدخار من جهة مع الإستهلاك كما تبلورت الصلة بين الإدخار والإستثمار من جهة أخرى، وأصبح الإدخار أكبر ضرورة للبلدان النامية بوجه خاص وبعيدا عن علاقة الإستهلاك والإدخار والإستثمار فنقطة انطلاقنا في هذا التحليل تبدأ من مستوى الدخل الذي يعتبر المصدر الرئيسي للسلوك الإدخاري ونحن نعلم أن مفهوم مستوى الدخل هو مفهوم غامض يختلف من مجتمع إلى آخر و من عصر إلى أخر، ولكننا نعرف في الوقت نفسه أن مستوى الدخل في جميع المجتمعات وفي جميع المراحل الزمنية هو مستوى يمكن التحكم فيه بحيث يستطيع ذو الدخول المتوسطة والمرتفعة أن يقتطعوا جزء من هذا الدخل لتوجيهه للإدخار على وجه التحديد، وفي الواقع أن الضرورة الحيوية للإدخار تنبع من الدور المزدوج للإدخار أي أن أهميته بالنسبة للفرد والمجتمع معا[1].

فبالنسبة للفرد يمكن تحديد إيجابيات الإدخار من منطلق واقعي عملي ملموس أي أن الأفراد يمارسون الإدخار على نحو منتظم أي بصفة دورية ويستخدم هذا الإدخار في:

- النفقات الطارئة أوغير المتوقعة مثل التعرض لحادث ينجم عنه أضرار، أو تعرض أحد للأمراض الخطيرة وبالتالي يحتاج إلى نفقات كبيرة يعجز الدخل العادي على توفيرها ويلجأ الفرد إلى إستخدام المدخرات لمواجهة هذه النفقات ;

- تأمين المستقبل أي أنه قد يعجز رب الأسرة عن متابعة عمله لسبب أوأخر مثل الأمراض المزمنة أو العجز الكلي أو جزئي عن العمل، فيمنع هذا التوقف عن العمل الحصول على الدخل الذي كان يحصل عليه بصفة دورية ومنتظمة فعندما يعمد الفرد إلى استخدام مدخراته على شكل إستثماره في مشروع معين أو الإنفاق من الفوائد التي يحصل عليها مقابل توظيفها في أحد المصارف ;

[1] قحطان الطويل ،الإدخار و التنمية ، على الخط،
www.26sep.net/newsweekarticle.php?lng=arabic&sid=673 تاريخ التصفح ، 2007/02/23

- تحسين مستوى معيشة الفرد والأسرة في المستقبل ففي هذه الحالة يمكن له إستثمار مدخراته في مشروع معين يدر عليه دخلا إضافيا إلى دخله العادي المتحصل عليه من وظيفته العادية وبالتالي يمكن له الرفع من مستوى معيشته ومعيشة أسرته هذا بالنسبة للفرد ;

- أما بالنسبة للمجتمع فتنطلق في هذا الصدد من الحقيقة الموضوعة وهي تدني و تراجع مستوى الدخل الوطني لدى الدول النامية وينجم عن ذلك تدني حصة الفرد من الدخل الوطني لأسباب وقوى وعوامل داخلية وخارجية دون التطرق إليها فإن إيداع مدخرات متوسطي الدخل في البنوك التجارية الإستثمارية و إستثمار هذه المدخرات بعدة طرق وأساليب نتج عنه توفير المزيد من القروض لأصحاب المشاريع الإقتصادية داخل البلاد وإستثمار المصاريف الإستثمارية لهذه التوظيفات يزيد من تشجيع الصناعات الإنتاجية والخدمات ، وإن إستثمار هذه المدخرات بهذا الشكل داخل إقتصاديات النامية يدر عليها فوائد ومميزات على الصعيد الإقتصادي والإجتماعي[1];

- المساهمة في رفع مستوى النمو;

- التقليل من معدلات البطالة والمعروفة في الاقتصاديات النامية بارتفاعها وذلك من خلال إيجاد وظائف جديدة نتيجة إقامة مشاريع اقتصادية ;

- خلق موارد نقدية جديدة للدولة بواسطة الضرائب المفروضة على هذه المشاريع ;

- التقليل بأي نسبة من النسب من اعتماد الدولة على القروض الخارجية وبالتالي خفض العبء الواقع على البلاد جراء تسديد الديون الخارجية وفوائدها، وينجم عن ذلك التخفيف من نتائج سياسة الإعتماد على تمويل الإقتصاد بالمديونية.

وبناء على ذلك فإن أي زيادة في معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة سينقص من مداخيل الإدخار ويعطل الدورة التي تطرقنا إليها سابقا ويؤثر على الإدخار بإعتباره مصدرا للإستثمار، فزيادة معدلات الضرائب على الطبقات الفقيرة قد لا يؤثر على إدخارتها، لأنها لا تملك فائضا في الدخل تدخره، على عكس الطبقة الغنية والمتوسطة التي تضحى بجزء من الدخل المخصص للإدخار في سبيل المحافظة على مستوى إنفاقها أما الطبقة المتوسطة فان أثر الضريبة على مدخراتها يتأثر بحسب ميلها الحدي للادخار بحيث لابد في النهاية أن تحقق العلاقة:

الميل الحدي للإستهلاك + الميل الحدي للإدخار = 1.

[1] قحطان الطويل، الإدخار والتنمية مرجع سابق.

ويختلف اثر الضريبة في الإدخار بحسب أنواع الضرائب[1]، فالضرائب التي تمس مصادر الإدخار مثل الضريبة على رأس المال والضريبة على الأرباح والضريبة على التركات والضريبة على زيادة القيمة أي الضرائب المباشرة تضر بالإدخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات المداخيل المرتفعة والتي تخصص جزء كبيراً من دخلها للإدخار.

المطلب الثالث : أثر الضريبة على الإستثمار

يستمد الاستثمار أصوله كمفهوم من علم الإقتصاد، وهو على صلة وثيقة بمجموعة من المفاهيم الأخرى الإقتصادية منها الدخل، الإدخار والاقتراض، إذ من الصعب فهم الإستثمار مالم تحال العلاقة التي تربط بالمفاهيم الاقتصادية أنفة الذكر.

ولو نظرنا إلى دخل الفرد في فترة زمنية محددة نجده يمثل "جملة عوائد خدمات و عوامل الإنتاج التي يمتلكها خلال تلك الفترة ممثلة في صورة نقدية ، و يسعى إلى تلبية إحتياطات مادية ونوعية ومعنوية بكيفية تحقق له أقصى درجات الإشباع الممكنة، والذي يتطلب منه إستهلاك هذا الدخل كله أو جزء منه في شراء سلع وخدمات تحقق له المنافع المادية والمعنوية التي يريدها، وعادة ما يسعى المستهلك الرشيد إلى تحقيق التوازن مابين دخله النقدي لفترة زمنية محددة وإستهلاكه من السلع والخدمات خلال تلك الفترة، فإذا ما تساوى دخله مع إستهلاكه، يقال عنه حينئذ أنه في حالة التوازن، أما إذا لم يتساوى تماما يكون حينها في حالة عدم التوازن.

1- تعريف الإستثمار

الإستثمار هو التغير في رصيد رأسمال خلال فترة زمنية محددة، وعلى ذلك فإن الإستثمار على خلاف رأسمال تمثل تدفقاً وليس رصيداً قائماً، وبهذا يعني أنه في حين يقاس رأس المال عند لحظة زمنية محددة فإن الإستثمار يمكن قياسه خلال فترة زمنية معينة. فمثلا لو طرحنا السؤال ما هو رأس المال الآن؟ تكون الإجابة مثلا 10 مليون دينار، ولكن لو سألنا عن الإستثمار الآن؟ فلا يمكن الإجابة على هذا السؤال لأن قياس التدفقات يعتمد على فترة زمنية، ولذلك يمكننا الإجابة عن هذا السؤال إذ ما كان ما هو الإستثمار خلال ثلاثة أشهر أو خلال سنة مثلا، فبذالك يمكن قياس الإستثمار خلال فترة زمنية بالفرق بين رصيد رأس المال في نهاية هذه الفترة والرصيد في بداية تلك الفترة، فالإستثمار خلال فترة زمنية t يمكن صياغة على أنه:

$$It = KT - (1\text{-}s)\ KT - 1$$

[1] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سابق ، ص 221.

حيث s تمثل معدل الاستهلاك، هذه المعادلة معروفة من خلال نموذج SOLOW للنمو حيث kT ترمز لرصيد رأسمال في نهاية فترة ما، Kt-1 ترمز لرصيد رأس المال في نهاية T-1 ، ويمثل الإستثمار الإضافة إلى رأس المال القائم بعد الأخذ بعين الإعتبار امتلاك رأس المال خلال الفترة السابقة[1].

2- الاستثمار المالي والاقتصادي والمضاربة

يعرف الإستثمار بأنه الإضافة إلى الطاقة الإنتاجية أو الإضافة إلى رأس المال، والإستثمار المالي هو قيام المؤسسات والأفراد بشراء أحد الأصول المالية التي تنتج عوائد معينة في فترة زمنية معينة وذلك بأقل الأخطار الممكنة ويهدف الأفراد والمؤسسات إلى زيادة ممتلكاتهم وكذلك المحافظة عليها ومن بين ذلك مثل شراء منزل هذا الأخير يمكن أن ينجم عنه مكاسب رأسمالية، أما الإستثمار الإنتاجي أو الإقتصادي فهو الأنشطة التي تتعلق بشراء أصول ثابتة لإنتاج السلع والبضائع والخدمات، إذن بهدف زيادة الثروات فإن هدف زيادة الثروات هو هدف مشترك بين الإستثمار المالي والإستثمار الإقتصادي،فدافع الربح هو الذي يدفع بهذه المؤسسات وكذلك الأفراد إلى القيام بالأنشطة الإستثمارية، للحصول على الربح فيقابله إمكانية التعرض إلى الخسائر،ولهذا فإن جميع المشاريع الإستثمارية يسبقها دراسات معمقة للتقليل من التعرض إلى المخاطر.

واتخاذ القرار في الإستثمار يخضع إلى عدة إعتبارات وهذه الأسس في بعض الحالات تكون متضاربة ويعود للمستثمر إمكانية التعامل معها، ويتضمن العائد من الإستثمار ونقصد به الأرباح الجارية والخسائر، وهذا العائد يسمى بالتفضيل الزمني أي أن الأفراد يفضلون الحاضر على المستقبل والعائد يمثل مكافأة الأفراد على إستثمار جزء من أموالهم ويعبر عنه في بعض الأحيان النسبة المئوية من الأموال التي إستثمرت في بداية الأمر، والنقطة الثانية المخاطر، فالمستثمر كعادته يحاول أن يعمل على تقليل المخاطر ولكن هناك تعارض بين زيادة المكافأة والتقليل من المخاطر وهذا ما يعرف مثلا في البنوك أن الأصول الخطرة هي ذات أرباح مرتفعة، والنقطة الثالثة المتمثلة في الزمن، فعندما يشتري أحد الأفراد أي ورقة مالية (سهم أو سند) من عادته تحديد مدة الإحتفاظ بهذه الورقة وذلك وفقا لأهداف الإستثمار[2].

---

[1] عادل عبد العظيم، تعريف الإستثمار على الخط، www.arab.api.org/course22/pdf/c22-1-1.pdf تاريخ التصفح 2007/03/12.

[2] عادل خليل، الاستثمار المضاربة على الخط www.ahram.org.eg/ik/ahram/2006/2/27/bari2.htm تاريخ التصفح 2007/03/13.

والفرق بين الاستثمار والمضاربة يختلف في العوائد المتوقعة والمخاطر المحتملة ومدة الإستثمار، وتكون المضاربة لوقت قصير بينما يمتد الإستثمار لسنوات لهذا فإن التركيز على المضاربة يقع على المكاسب الرأسمالية وليس على توزيعات الأرباح ويرجع ذلك لقصر الوقت، ولهذا فإن العوائد المحققة ينتظر منها أن تكون أكثر من عوائد الإستثمار.لهذا يبدأ ظهور أثر الضريبة على الإستثمار من خلال أثرها على عوائد هذه الإستثمارات وكذلك أثرها على الإدخار، فيما أنها تؤدي إلى الإنقاص من عوائد الإستثمار والإدخار فإنها تؤدي إلى الإنقاص من حجم الإستثمارات في العملية الإنتاجية، كما أنها تؤدي إلى رفع نفقات الإستثمار، وهذا يؤثر كذلك على المنتجين الذين يحاولون نقل عبئ الضريبة إلى المستهلك من خلال زيادة أسعار بيع الإنتاج، وقد يلجأ المستثمرون إلى تخفيض حجم الإنتاج، الأمر الذي يؤدي إلى الحد من إستخدام عوامل الإنتاج المتاحة وزياد البطالة مما يتحتم على الدولة زيادة إنفاقها وبالتالي زيادة الطلب الكلي لتعويض النقص في الطلب الخاص.

المطلب الرابع: أثر الضريبة على توزيع الدخل الوطني*

دعت كل الأنظمة الاقتصادية إلى إعادة توزيع الدخل الوطني بين أفراد المجتمع بما يكفل تحسين الوضعية لدى أصحاب المداخيل المحدودة، وحتى يتحقق هذا الاتجاه تستخدم الضريبة التي تعتبر من أهم الأدوات التي تستعين الدولة بها في هذا المجال.تأخذ هذه العملية الشكل الرأسي والآخر أفقي ويقصد بالشكل الرأسي تغير الحصص لأصحاب المداخيل المختلفة من الدخل الوطني بصرف النظر عن أنواعها ومصادرها.

ويختلف اثر الضريبة في هذا الشكل باختلاف نوع الضريبة ونطاق سريانها، فالضرائب التي لا تراعي المقدرة التكلفية للمكلف يزداد عبئها على أصحاب المداخيل المحدودة وبالمقابل ينخفض عبئها على أصحاب الدخل المرتفع، ومثال ذلك الضرائب الإستهلاكية هذا

---

* هناك عدة طرق لعلاج التفاوت في الدخل أهمها:

- التوزيع الأمثل للدخل :لا يعني المساواة التامة بين دخول الأفراد، لأن هذا لا يتفق مع أحكام العدالة، فأغاب الاقتصاديين يرى بان التوزيع الأمثل للدخول هو الذي يأخذ بعين الاعتبار التباين بين الأفراد في مدى استعداداهم للعمل ومواهبهم الطبيعية وقدرتهم على الإنتاج.
- .فرض ضرائب مناسبة على السلع الكمالية التي يكثر استعمالها من قبل أصحاب الدخول المترفعة وتخفيف أو إعفاء السلع الأساسية التي يستهلكها الفقراء بقدر الإمكان.
- زيادة الضرائب المفروضة على التركات مع مراعاة بعض الظروف مثل مقدار التركة ودرجة القرابة بين الوارث والموروث وعدد الورثة هذا في حال الضرائب التصاعدية.نح الإعفاءات الضريبية لأصاب الدخول المتواضعة ولمن يعول عددا كبيرا من الأفراد.
- فرض ضرائب تصاعدية على الدخل فهذه الطريقة تؤدي إلى نتائج سريعة في البلاد المتقدمة

النوع من الضرائب لا يفرق بين صاحب دخل محدود وصاحب دخل مرتفع في حين الشكل الثاني وهو الشكل الأفقي لإعادة توزيع الدخل الوطني يقوم على تعديل حصص عوامل الإنتاج من الدخل الوطني من خلال التفريق بين عناصر الدخل بحسب طبيعة الإنتاج التي حققته كالتفريق بين دخل قوة العمل، ودخل الملكية حيث تلجأ الدولة إلى تخفيض العبء الضريبي على الفئة وزيادتها على الفئة الثانية.

ويرى الأستاذ يونس البطريق[1]، أن عند دراسة هذا الأثر وجب علينا أن نأخذ بعين الإعتبار الهيكل الضريبي لجميع أصنافه دون التركيز على صنف من الأصناف، فقد لا يظهر الأثر الذي تحدثه ضريبة معينة على توزيع الدخل الآثار الناجمة عن الضرائب الأخرى.

بناء على ذلك فإن الدولة يمكن لها أن تراعي المقدرة التكلفية لذوي المداخيل الضعيفة عن طريق الإعانات أو عن طريق توفير خدمات وسلع بأسعار لا نستطيع أن نقول عنها رمزية في هذا الزمن وإنما أسعار تكون مدعمة وذلك بإعفائها من بعض الضرائب.

هناك نوعان من إعادة توزيع الدخل القومي:

- إعادة توزيع الدخل رأسيا :هو التغير في نسبة الدخل القومي التي يحصل عليها الأفراد في فئات الدخول المختلفة فهذا التغير ناشئ عن سياسة الحكومة المالية، فإذا ما لجأت الحكومة إلى فرض الضرائب على كافة أنواع الدخول بغض النظر عن نوع هذه الدخول أو مصدرها فقد يكون للضرائب تأثير بزيادة الفوارق الاقتصادية والاجتماعية، كفرض الضرائب على السلع الاستهلاكية مثل الضرائب العينية والتي لا تأخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف الشخصية وأعباءه العائلية، وكذلك الحال بالنسبة للضرائب النسبية والتي تفرض على الأفراد بنسبة واحدة وبغض النظر عن قدراتهم التكلفية وتفاوت دخولهم، كلها يكون عبئها أكبر على ذوي الدخول المحدودة والمتوسطة منه على ذوي الدخول المرتفعة .

-إعادة توزيع الدخل أفقيا :بمعنى حسب النوع والمصدر، حسب النوع من المعروف بأن دخل الأفراد من الطبقات الدنيا في المجتمع يكون المصدر الأكبر منه من الأجور عادة، أما دخل الأفراد في الطبقات العليا عادة يكون مصدره ملاك الفائدة والأرباح فبالنسبة لإعادة توزيع الدخل تستطيع الدولة من خلال سياستها الضريبية التصاعدية أن تخفف العبء الضريبي على الدخول المكتسبة من العمل وأن تزيد هذا العبء على الدخول الناجمة عن الملكية [2].

[1] يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1984، ص132.

[2] مؤيد جميل محمد مياله، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية ،مرجع سابق ص 51

خلاصة الفصل

هدف هذا الفصل إلى التعرف على طبيعة علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فأهمية النظام الضريبي تكمن في مدى قدرته ونجاحه في تحقيق العدالة الاجتماعية، ومدى تأثر ذلك بالنظام الاقتصادي والسياسي، فكل دولة تسعى لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية من خلال تصميم مجموعة من الضرائب لتشكل نظامها الضريبي، ورغم أن النظام الضريبي ما هو إلا الترجمة العملية للسياسة الضريبية فإن الاختلاف في النظم الضريبية بين الدول قد لا يعني اختلاف السياسة الضريبية لهذه الدول، ذلك لان النظام الضريبي الواحد يمكن ترجمته عمليا إلى أكثر من نظام ضريبي، والسبب هو اختلاف عوامل البيئة الاجتماعية والسياسة والاقتصادية. و بعبارة أخرى فإن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف معينة في مجتمع معين قد لا يصلح لتحقيق هذه الأهداف في مجتمع آخر لأن هناك اختلافات بين المجتمعات.

ويتوقف نجاح المتخصص في النظام الضريبي في اختيار النظام الأمثل على معرفة كاملة بأيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وأهداف السياسة الضريبية التي تسعى إلى تحقيقها، وعلى فهم عميق بالأسس العلمية لتصميم النظم الضريبية. فالنظام الضريبي الأمثل لمجتمع ما لا بد وأن يولد من محددات سياسية واقتصادية واجتماعية.

الجباية هي منظومة الضرائب وقد عرفها G.JESE بطريقة بسيطة قائلا " الدولة مصاريف يجب تغطيتها" ومسألة الضرائب هامة إذا نظرنا لها من وجهة نظر توظيف الموارد.

ومن هذه الناحية يمكن أن نعتبر أن كل دينار يقع دفعه للضرائب هي تضحية من الفرد وكذلك من المجتمع الذي يحرم من توظيف المال المدفوع في الضرائب للإستثمار في الإقتصاد الخاص، وتكون هذه التضحية مبررة إذا إستعملت الدولة الموارد الضريبية بصفة ناجحة. للضرائب أهمية كبرى في منظومة الحياة العامة والإجتماعية والإقتصادية وهي بالتالي تتعلق بصفة مباشرة وهامة بالسياسة. والأنظمة التي تشمل ضرائب مرتفعة غير ناجحة إقتصادياً وإجتماعياً، لذلك من الحكمة إيجاد نظام ضريبي ذي قدرة تنافسية مقارنة مع البلدان الأخرى المنافسة وللضرائب أهمية نذكر منها:

- تمويل الخدمات العامة.
- تمويل الإقتصاد والمؤسسات.
- تمويل المجتمع والأفراد.

الفصل الثاني

المفاهيم الأولية في نظرية التهرب الضريبي

تمهيد

علمنا التاريخ أن التهرب الضريبي هو من الظواهر القديمة قدم المجتمعات الإنسانية، فجرائم السرقة والنصب والاحتيال والابتزاز وغيرها من الجرائم ذات الدوافع الاقتصادية قديمة قدم الإنسان نفسه على هذه الأرض، كذلك يمكن افتراض أن جرائم التهرب الضريبي والتحايل على القوانين والإجراءات الحكومية قد بدأت فعليا مع إدخال نظم الضرائب والإجراءات المنظمة لممارسة الأنشطة الاقتصادية المختلفة في المجتمعات المختلفة، إلا أنه مع ذلك فان الاهتمام بهذه الظاهرة لم يبدأ إلا منذ أعوام قليلة مضت.

بسرعة مذهلة أصبحت هذه الظاهرة موضوعا معقدا بسبب ما تخلفه من آثار سلبية على إيرادات الدولة، ويرجع ذلك ويترجم إلى نقص السيطرة التي تمارسها الدولة على بعض المهام، وكان لابد للدولة التحرك لمواجهة هذه الظاهرة وردعها عن طريق مجموعة من التدابير العقابية والردعية، وهذا كرد فعل قانوني لإعطاء وإرساء إلزامية الضريبة، مما يعني دراسة هذه الظاهرة وتقديم إجابات للعديد من التساؤلات.

منذ البداية تبين أنه من الضروري توضيح ذلك لتحديد هذه الظاهرة والسلوك الذي يرتبط بها، ومن الطبيعي كذلك تحديد المحيط الضريبي و أين تقع هذه الظاهرة، وكذلك أسباب التهرب الضريبي التي هي موجودة وقائمة بأعداد هائلة والتي هي موضوع خلاف، ولكن مهما كانت دوافع المتهربين فإنهم يتمكنون من القيام بذلك خاصة في ظل افتراض وجود الفرص، وأخيرا فإن الغش الضريبي قد تشكل من الفشل الاجتماعي والأخلاقي واللاعدالة وضعف النظام الضريبي أو النظام في مجمله لأن هذا الأخير لم يصمم بشكل صحيح.

ومن هذه المعطيات سنحاول الإجابة عن تعقد هذه الظاهرة من خلال تنوع المفردات والمصطلحات الخاصة بها والتي يصعب علينا تحديد مفهومها، وسنحاول توضيح بعض المصطلحات والتي عالجت ظاهرة التهرب الضريبي بمختلف سلوكياتها كرفض الضريبة لأنها غير مشروعة وكذلك مصطلح التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع والتهرب الضريبي الدولي و التخطيط الضريبي أو التخفيض الضريبي، الاقتصاد الأرضي والخفي أو الأسود، الجنات الضريبية، الملاجئ الضريبية. ويوجد تساؤل حول التهرب الضريبي والغش الضريبي كل هذه المصطلحات تصب في مفهوم واحد وهو التهرب من دفع الضريبة وهذا يستدعي التطرق إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: أهمية دراسة التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: أساليب قياس التهرب الضريبي.

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت من أكبر انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الضريبي كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا في الإساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع، ومع تطور النشاط الاقتصادي والاجتماعي وما صاحبه من تطور للتشريع الضريبي، أخذت ظاهرة التهرب عدة أشكال وأوجه بحكم أنها ناتجة عن عدة أسباب ودوافع.

لهذا نرى أن التهرب الضريبي يمكن أن يكون هدفا ونتيجة وهو التخلص من الضريبة المستحقة أو جزء منها وذلك بتصرفات مختلفة معطية نفس النتائج.

والتفريق القانوني بين مختلف سلوك رفض الضريبة يبدو صعبا لأن تحديد هذا السلوك صعب لأنها مفاهيم فضلا على أنها ظواهر.[1]

" يقصد بالتهرب من الضريبة امتناع الممول الذي توفرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الحيل والغش وهي مختلفة ومتعددة " [2]

ويعتبر التهرب الضريبي والغش الضريبي شكلان أساسيان لتدنئة الحقوق الضريبية كما قال :

" Jean Pierre Jarnevic " المصطلحات استخدمت بمفاهيم متغيرة حسب الكتاب والمؤلفين و مع هذا الاختلاف الظاهر يمكن أن نستخلص أن هذه المصطلحات والمفاهيم تعطي لنا عددا كبيرا من النقاط المشتركة، وهكذا يمكننا تحديد معيار أو مقياس يسمح لنا بتعيين الحدود بصفة واضحة لكل سؤال و سلوك يظهر لنا الإشكال، علاوة عن ذلك فإن من نتائج التهرب الضريبي إضعاف التوازن الضريبي(الإخلال بقاعدة العدالة) وبالتالي التوازن الاجتماعي (تفاوت في المداخيل) والتهرب نعني به الاقتصاد في الضريبة بالنسبة لفئة والدفع بالنسبة للآخرين.

بسبب المفهوم الصعب للتهرب الضريبي الذي يؤدي إلى مجموعة من المفاهيم المتقاربة والتي لا يمكن تحديدها من خلال التأثير الحقيقي، الكثير يسأل عن عوامل الغش وطبيعة المتهربين ويمكن القول أن تنوع السلوك هو الذي يصنع الصلة بين الصدق والكذب، ومن ثم لا يمكن أن يكون انعكاسا بتنوع الدوافع مع تعقد الطبيعة البشرية، أما فيما يخص أسباب التهرب الضريبي فلا يوجد تفسير واحد بل عدة تفسيرات متغيرة حسب المؤلفين، ومع ذلك فإن القائمة طويلة والعوامل المطلوبة لشرح الظاهرة يمكن تصنيفها إلى ثلاث فئات رئيسية وهي: العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

---

[1] جادو محمد نجيب ظاهرة التسرب الضريبي و آثارها المالية و لاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر دار النهضة العربية القاهرة 2004 ص 22.

[2] زينب حسين عوض ا ، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية: الفتح للطباعة و النشر، 2003، ص 184.

المطلب الأول: تحديد مفهوم التهرب الضريبي.

تفسير التهرب الضريبي في القانون العام يعتمد على توفر ثلاثة أركان تبنتها النظرية الحديثة للقانون الجنائي وهي: الركن المادي والمعنوي و القانوني.[1]

التهرب هو عقد النية السيئة "Acte de mauvaise foi" والقانون موجه ضد هذا السلوك خاصة إذا كانت هناك قاعدة الالتزام، فالعنصر القانوني يدل على أن المكلف لا يمكن ملاحقته إلا بموجب النص الذي أنشأ الضريبة و حدد العقوبات على المخالفين وفقا للأحكام و النصوص القانونية و لاسيما أن القواعد الدستورية تقضي بأنه لا ضريبة بدون نص تشريعي.

و لا يوجد تهرب إلا إذا كان القانون الضريبي هو الذي حدد الوعاء و فرضه على المكلفين، و حدد العقوبات التي تفرض على المكلفين الذين يخالفون أحكامه لأنهم لم يحترموا الأحكام القانونية التي تضمنها ولا يمكن أن يبقى المشرع ينظر إلى هذه الظاهرة الممارسة من طرف المتهربين وبمهارة فائقة، فالتصرف يتميز عن السلوك أو النية عندما يكون العنصر المادي قيد البحث، هذا الأخير يتجسد في الطرق غير المشروعة والوسائل الاحتيالية وهو سلوك إرادي، أما عنصر النية فإنه يفسر ويترجم بطريقة صارمة وهو الإرادة في الذهاب ضد القانون في الالتزام بالضريبة.

العنصر القانوني عرف بطريقة واسعة في كل القوانين ما دام أن كل إخلال بالقانون وبتوفر النية السيئة يعتبر تهربا وهذا ما يترك المجال واسعا للقاضي لتقدير الوضعية، أما العنصر المادي في الضريبة يكمن في سلوك المكلف حتى وإذا كان التهرب عن طريق النسيان أو عدم التعمد وهذا غير مقصى من ذلك، فيقظة المكلف يجب أن تفسر وتظهر الظروف.

الغموض في التهرب الضريبي يكون من خلال الخلط بين التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع، ومصطلح التهرب الضريبي لا يزال يميزه بعض الغموض، ويعبر عنه في بعض الحالات بنقص في تقدير المادة الخاضعة للضريبة وهو أقل استخداما ويشمل الفراغات القانونية التي تسمح بالتهرب من الضريبة دون الإخلال بالقانون وهو تهرب مشروع[2]، وعلى عكس ذلك فإن التهرب غير المشروع يعتبر انتهاكا صريحا للقانون الضريبي ويستخدم هذا المصطلح مع التزوير القانوني.

مفهوم التهرب الضريبي صعب تحديده على العكس من الغش وبالتالي طبيعة التهرب لا تخص مفهوما ورد في قانون الضرائب، لكن من الضروري اللجوء إلى القانون في حد ذاته مادام يوجد هناك تداخل في مفاهيم التهرب الضريبي والغش وبالتالي فإن التهرب الضريبي هو مصطلح يجمع سلوك رفض الضريبة.[3]

---

[1] محمد الحلاق، التخاص و التهرب الضريبي في الدول السائرة نحو التطور مصر و سوريا، رسالة دكتوراه 1987، ص 33.

[2] Georges Vedel Les cours droits, institutions financières, paris, 1962.

[3] jean pierre jarnevic .fraude et évasion fiscale. Dgd.dgi. Paris 1985 p 53.

وفكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة بل هي فكرة قديمة غير أن إنتشار هذه الظاهرة في الوقت الحاضر ونجاحه على المستوى الدولي يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي من جهة وإلى اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي من جهة أخرى [1] ، وبالتالي فإن التهرب الضريبي ظهر قبل الحرب العالمية الثانية حيث كان مشجعا من قبل القانون الدولي، و مصطلح التهرب الضريبي كان يعبر عن الغش الضريبي الدولي [2] ، التهرب عكس الغش يدل على أن العنصر القانوني لا يمكن تجاهله وبالمقابل فإن العنصر المادي والتعمد يمكن تجاهله وهكذا فإن التهرب الضريبي هو المفهوم الأكثر شيوعا ويعبر عن المهارة في التلاعب بالقوانين الضريبية التي تسمح بتجنب بعض الواجبات والالتزامات.

وفي هذا الموضوع أدخل "Jean-Pierre Brard" 1998 المفردات التالية: التسيير الضريبي، الضريبة المثلى، ولهذا يجب الفصل بين التهرب المشروع أو المقبول والتهرب غير المشروع، فالمكلف يمكن أن يتجنب بطرق عديدة في مجال الإخضاع الضريبي إما أن يكون هذا الأخير يعرف القانون وعلى دراية بذلك وهذا نظرا لطبيعة عمله أو يتأقلم به بحكم نشاطه، ويمكن أن يستفيد من الفجوات الموجودة في القانون الضريبي أو البحث عن نظام ضريبي يخدم مصالحه في دول أخرى يكون فيها الامتثال الضريبي أقل مما هو عليه في بلده، ونشير على وجه التحديد أن هناك اختلافاً بين المؤلفين عن مشروعية هذا الشكل من التهرب الضريبي والعديد منهم يفرق بين التهرب المشروع أو القانوني وغير المشروع، هذه المفاهيم نشأت مع التاريخ لأن الظاهرة تطورت وأصبحت صعبة التحديد، كما أن التغير الذي عرفه دور الدولة خاصة في القرن العشرين من دولة متدخلة إلى دولة غير متدخلة في الاقتصاد يفسر في جزء منه التغيرات في القانون والتي تضمن فعالية التحصيل وهذا نتيجة طبيعية لسلوك التهرب من دفع الضريبة، والحاجة إلى الإيرادات المتصاعدة تبرر ردع السلوك المنحرف للمكلفين تجاه الضريبة ولهذه الضرورة يتوجب الفصل بين التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع، وهكذا يصبح من الممكن تحديد كل العقوبات وميدان تطبيقها، ومفهوم الانتهاك القانوني هو الذي يفرق بين الغش والتهرب الضريبي هذا الأخير غير معني بالردع وفي قانون العدالة والمساواة يمثل العقد بالتطويق، فالغش غير قانوني والتهرب الضريبي قانوني، فالأول يمكن أن يعنى بالعقوبات الجزائية، ومفهوم التهرب الضريبي عرف من قبل BARILARI André et DRAPE Robert "هو إجراء يهدف إلى تجنب الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة القانون"، في هذا التعريف يمكن أن نميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي والذي يعني سلوك انتهاك القوانين الضريبية، ومع ذلك فإن التداخل لا يستبعد ويبقى من الصعب تجاوز التضارب في المصطلحات،

---

[1] Pierre Levine, La Lutte Contre L'évasion Fiscale De Caractère International En L'absence Et En Présence Des Conventions Fiscales Internationales, Paris, 1988, P23.

[2] Gaston Lerouge, Théorie de la fraude en droit fiscal, lg dj paris, 1944.p.156.

وفي الواقع فإن الغش والتهرب يقدمان بعض الخصائص المشتركة، أولى هذه الخصائص أنهما يمكنان المكلف من الحصول على ربح أي اقتصاد في المال مقارنة بديون الضريبة السابقة الأولى والحافز المالي موجود في كلتا الحالتين، [1] وفي المقام الثاني فإن الغش والتهرب الضريبي يتضمنان النية في المضي في هذا السلوك، وأخيرا فإن معيار العدالة أحيانا يكون غير كاف لتفريق بين السلوكيات المتقاربة أي أن الغش يشكل" عقد يعاقب عليه القانون" في حين التهرب يمكن أن يكون استخدام "عقد مخالفة" واستخدام الثغرات الموجودة في النظام الضريبي تبين ضعف معيار التمييز وبأنه انتهاك للقانون، ومع ذالك فإن نظرية إساءة استعمال الحق تبين الحدود بين الغش والتهرب وبالتالي من الضروري التمييز بين مجموعتين من السلوك والتي تستحق العقوبة ولكن بين القانوني وغير القانوني هناك عدم الصلة ولكن هناك تواصل و التلاعب المتتالي يقود المكلف من القانوني نحو غير القانوني عن طريق سلسلة من التلاعبات الوسطية والتي تدفع المكلف إلى إيجاد نفسه من التهرب إلى الغش، وفي الواقع فإن السلوك غير المشروع يتميز بالفشل بالالتزام بالقانون الضريبي والناتج عن الغش أو الخطأ والذي يمثل فرض النقيض، ومن هنا صفة التعمد للعقد الذي يسمح بفصل تلك التصرفات التي تخضع إلى العقوبات، [2] وفي الواقع فإن الغش يحمل في طياته النية السيئة أما التهرب هو خطأ مترتب بحسن النية من طرف المكلف"اختيار الطريقة أقل إخضاعا"[3].

إذن التهرب الضريبي ينتمي إلى فئة السلوك المشروع يحفظ الالتزام الضريبي ويجري دون الإخلال بالقانون ولكن التعديلات في القانون في ظل القرن الواحد والعشرين أعطت مفهوما صارما للتهرب المقبول وغير المقبول، تتم بدراسة وتقييم كل حالة على حده والتي تقوم في الغالب على استخدام القوانين الضريبية الأجنبية.

وقد عرف "Jean Pierre Jarnevic" التهرب المشروع أو المقبول و قال " هو السلوك الذي يتسم بالتوازن الفعلي بين ملابسات القضية والإطار القانوني" وبالمقابل هذا التوازن غير ظاهر في حالة التهرب غير المشروع ويبرر رفض الضريبة المترتبة من حيث تنظيم النشاط من قبل المكلف مثل الغش الضريبي، فإن التهرب الضريبي يستند إلى التوازن بين سلوك المكلف والإطار القانوني والذي يسبب محاولة إرادية لتخفيض العبء الضريبي وفي حالة عدم وجود إخلال بالقاعدة القانونية تبقى عملية متواصلة وتحذف معها ظروف إلغائها.

إن منهجية المذهب تتركز على ثلاثة معايير وهي: دوافع المكلف، الاستخدام المصطنع لتشريعات الضريبية والربح الضريبي الناتج عن العملية سالفة الذكر.

---

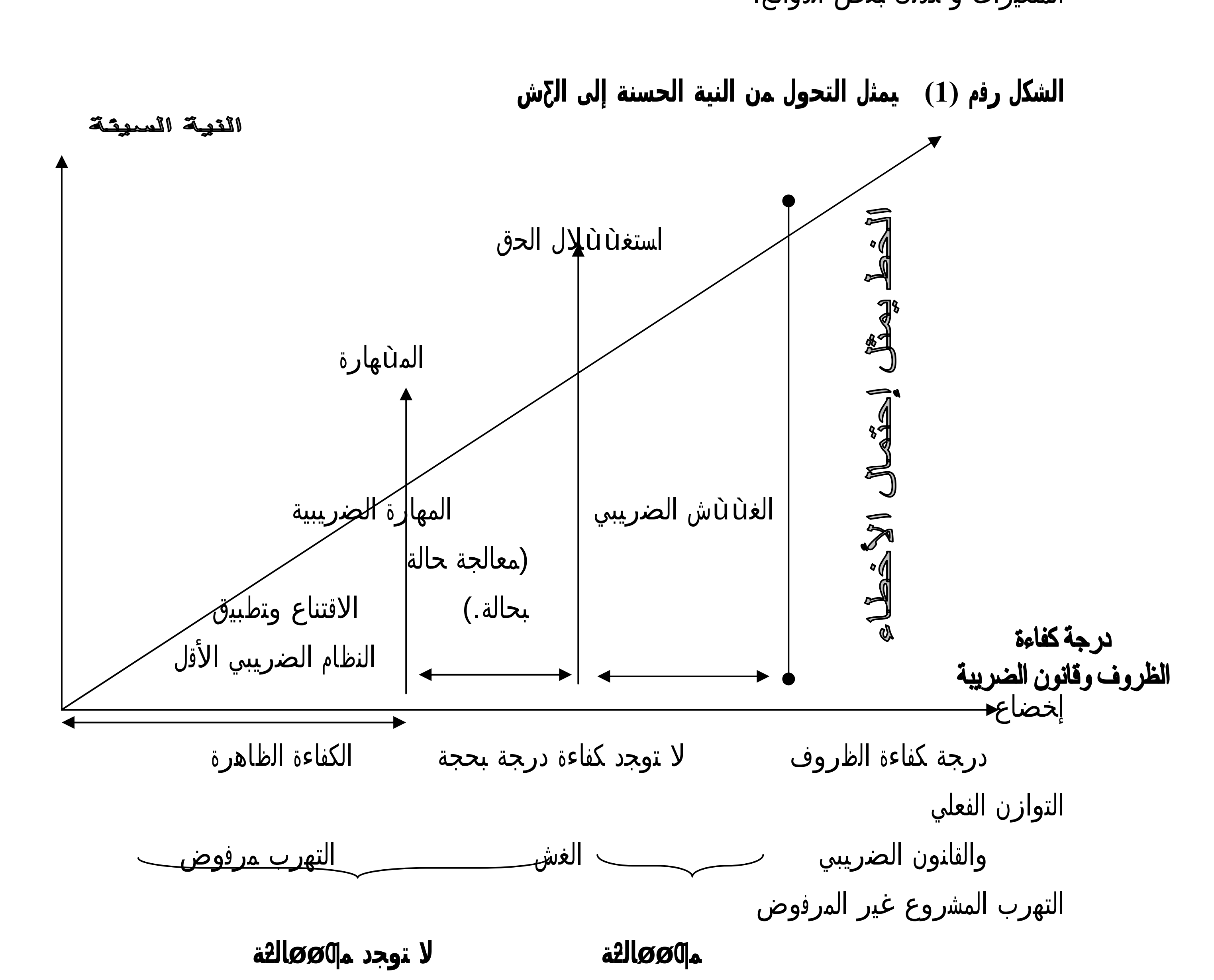
[1] صادق موريس موسوعة التهرب الضريبي القاهرة دار الكتاب الذهبي 1999 ص7.

[2]. Joël Molinier, Pour une clarification du droit de la répression fiscale, droit fiscal, n45, 1980, p121.

[3] Thomas DELAHAYE, Le choix de la voie la moins imposée ، édition bruylant. Belgium. 1977, p33.

فيما يلي شكل يوضح التحول من التهرب الضريبي إلى الغش الضريبي في ظل توافر مجموعة من المتغيرات و كذلك بعض الدوافع.

الشكل رقم (1) يمثل التحول من النية الحسنة إلى الغش



Source : Jean Pierre Jarnevic Op Cit p53

إن مفاهيم استغلال الحقوق هو عقد غير عادي في التسيير وتؤخذ بعين الاعتبار في الرقابة الضريبية فهو غش ويجبر على التهرب الضريبي، هذه العملية قد تخفي نوعا من الفروقات بين هذين السلوكيين، وهكذا فإن الفرق بين النية الحسنة والغش يختلف بين المؤلفين ومن الصعب فهمه إذ أن الغش يمكن أن يعطي العناصر المتفرقة خلافا على عنصر القصد، ونضيف في بعض الأحيان الحكم الأخلاقي والذي هو كذلك يعقد التفريق بين الغش والظواهر المشابهة والذي تطرق لها الباحث Richard Chotin, حيث قال "نطعن في رأي الحقوقيين والذين يطالبون بالعناصر الثلاثة لتمييز الغش الضريبي".

إن المنافذ الضريبية تساهم في الغش أي أن حسب التعريف الوارد في القانون الجنائي وقانون المالية والمحاسبة الدولية، فيعبر عنه بكل بناء قانوني أو إخفاء أو أخطاء إرادية أو غير إرادية، وحتى التهرب الضريبي يمثل الظاهرة في غياب النية من ناحية التعريف القانوني وفي الكثير من الأحيان يكون الدافع هو الشعور بالظلم وعدم المساواة.

هذه النظرة تجر المؤلف إلى تشبيه الحكم بالنتيجة المحققة، فعوامل التسامح الإداري والتحريض الضريبي والنشاط السري تعطي تفسيراً موسعاً للغش والاحتيال وهشاشة الحدود ترسم كل نوع من السلوك والذي يفسر كل الشكوك والأفعال والأخلاق، هكذا فالتمييز يمكن أن يتم على أساس الأخلاق، بعض عمليات التهرب الضريبي ينظر إليها باعتراضها مع الغش وفي هذه الحالة فإن البحث في التقليل من الضريبة ينعكس على المكلفين الآخرين، ومن جانب آخر فإن بعض عمليات التهرب يمكن أن تفقد تأثيرها نظرا لتغير في المعايير خاصة إذا كان المبلغ المهرب ضئيلا أو هذا التهرب مبررا من قبل الأفراد والمكلفين بسب المشاكل المالية، هذا الضباب في الحدود بين هذا السلوك من الجانب القانوني والنفسي يشترك في نقاط عدة كذلك بعض تصرفات الفردية المتأثرة بالضريبة يمكن أن تعرف بطريقة مميزة بسبب عشوائية الضريبة والدليل هو المشاركة في الاقتصاد السري أو الخفي وهذا لتجنب الضرائب المفروضة عليهم أو اللجوء إلى منطقة أخرى والتي يتعذر فيها تطبيق القانون، وهذا ما كان سائدا في المجتمعات القديمة و أيضا في المجتمعات الحديثة، كذلك هجرة بعض الأنشطة والمهن إلى بلدان أخرى التي تملك أنظمة ضريبية أكثر جاذبية.

هذه الهشاشة في تصور السلوك وانحراف المكلفين فإن الغش يمكن أن يعرف من خلال استبعاد الجانب المعنوي، وبالمقابل فإن المكلف سيواصل إتباع نفس الهدف، مثل الذي يمارس الغش، واللذان يهدفان إلى التخلص من الضريبة فإنهما يعملان على تهميش عدالة الاقتطاع الضريبي، زيادة عن ذلك فإن الغش الضريبي يمارس من قبل الكل في حين أن التهرب الضريبي يستفيد منه أصحاب الاستشارات الضريبية ومن الجانب المعنوي يشكل تفاوتا بين المكلفين والنتيجة هي فقدان الإيرادات الضريبية وتواصل استراتيجيات التهرب، في حين أن النهج الاقتصادي لظاهرة التهرب الضريبي يتطلب تعريفاً موسعاً لهذه الظاهرة بسبب نتائجه وخصوصا بعد الغموض الذي ميز هذه الظاهرة بسبب الاختلاف المقارن بين بلد و آخر.[1]

وبدون شك كل القوانين الدولية متفقة على إنشاء قاعدة أساسية للتفريق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي ومتفقة مع لغة كل بلد، وإذا تجاوزنا هذا التمييز فإننا نقع في الغموض وعدم التفريق بين ما هو غش ضريبي وتهرب ضريبي ونخلط بين المصطلحات، وهكذا في بعض القوانين الوطنية يعتمدون على خرق القانون وخلافا لهذه القوانين فبعض منها يحد مشروعية الإستفادة من الثغرات

---

[1] Kath Nightingale. Taxation .Theory and Practice Edition .Pearson Education Limted-2000.P43.

القانونية[1]، هذا التناقض في القوانين في مفهوم الغش الضريبي يؤدي إلى الأخذ بالمفهوم الموسع للغش الضريبي كقاعدة للتحليل الاقتصادي لهذا السلوك وعدد كبير من المؤلفين أثبتوا هذا التشتت، والتحليل الاقتصادي للغش الضريبي يعتبره جزء من الإستمرارية للسلوك المنحرف في المسائل الضريبية وبإختصار فان الغش الضريبي يحتل مكانة خاصة في المخالفات الضريبية، فالفرد أو المكلف يسعى دائما إلى التهرب من الضريبة جزئيا أو كليا هذه النية مهمة جدا لفهم الظاهرة وعنصر مهم جدا لتحديد المشكلة وغالبا ما ينطوي هذا السلوك على المصطلح العام للتهرب من الضريبة وهو مجموعة معقدة من المفاهيم والظواهر التي تجعل فهم وإنتشار هذه الظاهرة صعب لعدة أسباب وطرحت منها عدم كفاءة النظام الضريبي، العقليات، الأوضاع الاقتصادية والعبء الضريبي.

المطلب الثاني: مصادر وفر ţ التهرب الضريبي.

تاريخ الضرائب مرتبط أساسا بتطور دور الدولة، التغيرات النسبية لدور الدولة بين القرنين التاسع عشر والعشرين تفسر تبني التقنية الضريبية،إن المرور من الضريبة التحليلية إلى الضريبة الاصطناعية وتشخيص الإخضاع ليأخذ في الحساب القدرة التكلفية أدى إلى تعميم تقنية التصريح، وهكذا فإن نظام التصريح هو النظام الوحيد المصمم لتبني الضريبة الحديثة وهذا بدون إهمال العناصر المهمة في حساب الضريبة. ابتداء من الإصلاحات الضريبية التي شهدتها الجزائر في بداية التسعينات عممت تقنية التصريحات الضريبية، هكذا فإن النظام الضريبي الجزائري يحوي الجزء الأكبر من المكلفين بالضرائب المباشرة وغير المباشرة سواء تعلق الأمر بالضريبة على الدخل أو أرباح الشركات أو رقم الأعمال يقومون بالتصريح أو يتبعون نظام التصريح وحتى الضرائب المحلية عرفت التصريح، بناءا على ذلك نستخلص التغيرات التقنية للضريبة.

- المكلف يملك ميزة إعلامية فهو على دراية بمصادر دخله وحجم هذه المداخيل.
- الإدارة الضريبية تعمل على جمع كل المعطيات حول شخصية المكلف والمادة الخاضعة للضريبة، لذا تعتمد إلى حد كبير على المعلومات المقدمة في التصريح.

وبهذه الطريقة نستنتج أنه توجد فرصة لتهرب المكلف، هذا الأخير سيحاول الاستفادة من هذا الامتياز حتى يحقق وفرة في الدخل عن طريق اقتطاع جزء منه و عدم التصريح به، وكل التقارير الواردة من المصالح الضريبية تشير إلى أن نظام التصريح الحقيقي هو سبب وجود الغش في كل الأنظمة الضريبية،وقد أشير إلى ذلك في تقرير عن النظام الضريبي الفرنسي المقدم من قبل :

[1] قاسم صلاح التهرب من الضريبة الدخل في فلسطين رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح الوطنية نابلس فلسطين 2003 ص 76.

Leonard et Courson [1] سنة 1996 فقد أشارا إلى مخلفات هذا النظام الذي يعتمد على التصريح ومثال على ذلك عدم التصريح عن العمالة غير المشروعة.

كما أن التعقيد في الأنظمة والنظام الضريبي الجزائري بوجه الخصوص هو أيضا واحد من أسباب التهرب الضريبي، فتعدد التخفيضات والإعفاءات والحوافز الأخرى وتكييف المادة الخاضعة للضريبة في إطار الضريبة الحديثة هي محرك للغش بحيث يكفي معرفة المادة الخاضعة للضريبة وضربها بمعدل الضريبة لإيجاد الضريبة المستحقة، وهكذا فإن التصريح الحقيقي يشجع في بعض طياته التقدير الخاطئ أو الناقص للمادة الخاضعة للضريبة*، فالخصومات تعمل على إنقاص المادة الخاضعة للضريبة، وحتى الضريبة على القيمة المضافة تعتمد هي كذلك على حق الحسم وبالتالي فإن الضريبة المستحقة تنقص أي تضخم في الضرائب المدفوعة في المراحل السابقة حتى يتسنى لهم إسترجاعها في مرحلة البيع، فمثلا تقديم فواتير تبريرية والتي تعطي الحق في استرجاع الرسم على القيمة المضافة مما يعني ضمنا أنها تتم بمساعدة الوسطاء والملقبين بـ "سائق الأجرة" والمكلفين بتقديم وثائق مزورة وللاحتجاج على الإدارة، وبالنسبة للمؤسسات فإن الربح لا يخضع للضريبة إلا بعد خصم النفقات التي أنفقت لأجل الحصول عليه، هكذا يكفي تضخيم هذه النفقات للتقليص من الضريبة، وهكذا فإن تصفية الضريبة على أساس القاعدة الصافية فهي مصدر للتهرب، كما أن الحوافز ذات أهمية بالنسبة للمؤسسات مادام أنها قابلة للخصم وهي متعددة، تشكل نفقات الإنشاء والنفقات المالية والصيانة والتحسين وأقساط التأمين ونفقات المستخدمين والهبات علاوة على ذلك فإن بعض المكلفون بالضريبة يملكون مجموعة من القوانين مختصة تسمح لهم بتبني إستراتجية الغش المشجع، وفي الواقع فإن المكلفين يحصلون على أجور وعلاوات من مؤسساتهم يمكن لهم خصمها من الإيرادات.

هذا التعقيد والتنوع لا يزالان سمة ملازمة للتخفيضات كما أنه يولد الكثير من فرص تخفيض العبء الضريبي، ومع ذلك فإن تقنية الإخضاع التي تعتمد التصريح منطقية مع وجود نظام مراقبة من قبل الإدارة الضريبية لأغراض الضريبة المزدوجة للردع والعقاب لتضمن كفاءة التحصيل الضريبي مع تخفيض إمكانية التهرب وفرصه.

الفرع الأول: الرقابة وأثرها على سلوك المكلفين.

تعتبر الرقابة من أهم أجهزة مكافحة الغش و التهرب الضريبي و تعمل على الحد من إنتشار هذه الظاهرة و غايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة[2].

---

[1] Christophe Palle Thierry Godefroy ، Coûts Du Crime Une Estimation Monétaire Des Délinquances 1992-1996, Cnrs France 1998 - N° 7, P82.

* على سبيل المثال الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين.

[2] Christophe Palle Thierry Godefroy, Coûts Du Crime Une Estimation Monétaire Des Délinquances, Op Cit78.

و تهدف عملية الرقابة الجبائية إلى تحقيق مهمة رئيسية تكمن في إعادة تمويل خزينة الدولة بالقيمة الحقيقية من الإيرادات الواجب تحصيلها من جباية الضرائب من جهة و تطبيق سياسة قواعد الضريبة تطبيقاً عادلا بين الأفراد من جهة أخرى.الرقابة هي مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين و تقوم بتسهيل و تحسين و أخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال:

- تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية ;
- اكتشاف التلاعبات و الاختلاسات و معالجتها و من شأنها كذلك وضع المعايير و تقييم الأداء .

المراقبة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة لتصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة. التشريع الضريبي لا يكفي وحده لمكافحة الغش والتهرب الضريبي إذا لم يُدعم بجهاز إداري يتمتع بالكفاءة و الخبرة و النزاهة، قد يحتج البعض بأن في ذلك إزعاج للمكلفين يتسبب في إرهاقهم و تذمرهم. و لكن المتفق عليه استنادا إلى التجربة الميدانية أن الرقابة الجدية لا تزعج سوى سيئي النية، إذ تملك الإدارة الجبائية تحت تصرفها و طبقا للقانون كل الحرية في المراقبة و حق المراجعة و في المقابل يستفيد المكلفون بالضريبة من الضمانات المنصوص عليها قانونا.

الرقابة الجبائية لا تتحقق إلا عن طريق الإطلاع على جميع الملفات و الوثائق المتعلقة بنشاط المكلفين بالضريبة حيث أن حق الإطلاع الذي يمنحه التشريع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية بصورة مباشرة على كافة الوثائق المتعلقة بالمكلفين بالضريبة، حيث حق الاطلاع يفيد في التعرف على حقيقة المركز المالي للمكاف بالضريبة و من أجل التوصل إلى تقديم صحيح لأوعية الضرائب وتمكين الإدارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح و إثباتها المخالفات التي ترتكب تملصا من الضريبة.

لنفترض أن هناك إستراتجية عشوائية للرقابة[1] فوفق للدراسة الميدانية التي قام بها كل من: Witte Et Woodburg سنة 1985،فإن النتائج المتوصل إليها أن ارتفاع معدل الرقابة الضريبية له أثر مفيد على التصريح التلقائي[2]، ومع ذلك يجب أن يكون اختيار فئات المكلفين بعناية كبيرة بالإضافة إلى ذالك هذا التأثير يعمل على مستوى الالتزام والقيود المالية، هذان الباحثان عملا على تطوير تقدير النموذج الاقتصادي بالنسبة لتردد الامتثال والالتزام الضريبي، خصوصية هذا العمل هو إدراج في هذه النمذجة أهم جوانب التشريع الضريبي، لقد بني النموذج على أساس انعكاس خصائص التشريع الضريبي وتطبيق الإدارة الضريبية، وحسب هذين الباحثين فإن إدخال نظام الضريبة التصاعدية في وجود مختلف الغرامات المطبقة على الضريبة المتهرب منها والمطبقة في حالات الغش الضريبي هذه

---

[1] Tauchenh. Wite.a.op. Cit.p 39.

[2] *Witte rd. Wood burg. The effects of tax laws and tax administration* on tax compliance the case of the individual income tax national tax journal vole 30 n 38 1985 p 08 .

الأخيرة ترتفع حسب حالات الكشف من قبل الإدارة الضريبية، فالنموذج يعتبر أن السياسة الردعية ترتكز على ثلاث تدابير أساسية:

- الرقابة ؛
- الغرامات الضريبية؛
- العقوبات الجزائية.

ومع ذلك فإن معدل التدليس قد قدر بالنسبة للتهرب الجبائي ما دام أن هناك تجاوزاً للقانون مما يترتب عليه عقوبات جنائية، وبالمقابل فإن الغرامات تبقى ثابتة و نظام الغرامات يمثل مجازفة المكلف بالضريبة التي تؤدي إلى أربع حالات طبيعية منها الملائمة (دون الكشف) وغير المرغوب فيها (الكشف، المحاكمة، العقوبات الجنائية).

هذا العمل التجريبي أعد وفق المعطيات المستخلصة من نموذج TCMP* لسنة 1969.

لقد حاول Charles ET COLOTFELTER سنة 1983 مثل بقية المؤلفين والباحثين إعطاء مقياس للامتثال الضريبي، ومع ذلك تركز الدراسات على درجة الامتثال لمختلف المجموعات والمعرفة حسب مستوى الدخل ونوع الدخل، والواقع أن السلطات الضريبية تعلم أن السلوك الضريبي يختلف حسب هذين العنصرين، وعلاوة على ذالك فإن الدراسة تتناول الآثار على الأعمال التي تقوم بها إدارة الضريبة وخصائص السكان على درجة الغش من أجل الحصول على نماذج نظرية تكون قريبة من الواقع.

الأطراف المشكلة والمتعلقة بالامتثال الضريبي والجهود المبذولة من قبل الإدارة الضريبية لتعزيز النزاهة وفرص التهرب الضريبي ومواقف المكلفين والمتغيرات التفسيرية يمكن جمعها في ثلاث فئات والتي تعبر على هذه المشكلة بـ:

- المتغيرات ذات الصلة بالإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية ;
- المتغيرات ذات الصلة بفرص التهرب الضريبي ;
- المتغيرات التي تصف وتبين مواقف وسلوك المكلف بالضريبة.

قياس الامتثال الضريبي سمح للباحثين بتحديد الأصناف أكثر نزاهة وهي الأصناف التي تتحصل على أجور متدنية ومتوسطة، وأقل إخضاعا مثل الملاك الصغار[1] بيد أن هذا التقسيم أو التقدير يقدم عدة قيود فيما يخص طريقة TCMP وفي الواقع فإن طريقة TCMP تسمح بتقديم حجم الغش والتهرب الضريبي، ولكن هذه الطريقة لازالت ناقصة لعدة أسباب منها عدم أخذها بعين الاعتبار للأشخاص الذين لا يصرحون بالشيء أو الذين لم يقدموا تصريحاتهم. بالإضافة إلى ذلك فان:

* Tax payers compliance measure program :برنامج قياس التزام المكلفين

[1] Clotfelter C.T Tax Evasion And Tax Rates Analysis Of Individual Returns The Review Of Economics And Statistics Vol65 N03 1983 P366.

Witte Et Woodburg استخدما طريقتين لقياس الاحتمال في الرقابة و هما المعدل الحقيقي للرقابة للأقسام المعينة والمعدل المتوسط بالنسبة لبقية الأقسام وهذا لثلاث سنوات 1967-1968-1969* مع منح اثنين من المزايا وهي:

- المساعدة على دراسة آثار الرقابة في الوقت المناسب ;
- إمكانية ملاحظة الآثار المترتبة على المكلفين من فئة معينة والعمليات القسرية التي تمسى الأقسام الأخرى.

الفرع الثاني: الآثار المباشرة وغير المباشرة لسياسة الرقابة الضريبية.

تركزت الدراسات التي قام بها كل من : Dubin , Gratz Et Wilde سنة 1990 على أثر إجراءات الرقابة على التصريحات الشخصية لضريبة الدخل الفدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية، وكذلك على كل ما يرتبط بالنماذج الضريبية المتعلقة بتلك الفترة المدروسة من قبل هذان المؤلفين، تميزت هذه الفترة بانخفاض عام في سياسة الرقابة من قبل الإدارة الضريبية وهو ما قال معدل الرقابة**، في الواقع فإن الفترة ما بين 1977-1986 سعت فيها السلطات الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية إلى إتباع المنهجية في تقرير المعلومات***، إلى جانب هذا الاتجاه يضاف إليها دفع الغرامات بالنسبة للتهرب عن طريق التصريحات الناقصة، وفي سنة 1986كان من غير الممكن الرفع من هذه الغرامات مما خلق نوعا من القمع والجمع بين العقوبات والغرامات وهذا انعكس على معدل الرقابة المنخفض أو كان نتيجة لذلك، ومن أجل إثبات النظرية ونتيجة لذالك بعد مراقبة البيانات حدد السلوك المنحرف للمكلفين و بالتالي فان الإيرادات الضريبية على الدخل الفدرالي جرى تقييمها على أساس معدل الرقابة لسنة1977 مع الأخذ في الحسبان انخفاض هذا الأخير، وعلى العكس من ذلك فإن الباحثين افترضوا ثباتا للمعدل على مدار الفترة المدروسة إذ أن الفرضية النظرية الأساسية وخاصة بأثر الرقابة سارية المفعول فإن مبلغ الإيرادات المتحصل عليها تكون مرتفعة مقارنة بالحصيلة الفعلية هذه الدراسة التجريبية سعت إلى إيضاح دور الرقابة في عملية التحصيل بما في ذلك فصل الآثار المباشرة و غير المباشرة على الدخل.

الأثر غير المباشر يكمن في ارتفاع حصيلة الضريبة المدفوعة من طرف المكلفين سواء خضع للرقابة أم لا مع ارتفاع احتمال أن يخضع للرقابة، وبطريقة مباشرة بالنظر إلى الضرائب الإضافية والغرامات التي تفرض في وقت لاحق نتيجة الكشف، إذن سعى كل من الباحثين :

---

*المعطيات الخاصة بالسنوات 1967-1968-1969-تعتبر متغيرات خارجية في هذه النمذجة.

**معدل الرقابة الخاص بالأشخاص الطبيعيين خلال هذه الفترة من 2.5% إلى 1%، أما بالنسبة للشركات كان الانخفاض أكثر وضوحا حيث انتقل من 9.5% إلى3%.

***عدد تقارير المعلومات المطلوبة من قبل التصريحات الشخصية أو الفردية الدخل ارتفع من 3.5 سنة 1977 إلى 6 في سنة 1986.

Dubin Gratz Et Wilde 1990 إلى تقدير آثار الرقابة على الضرائب المحسوبة من التصريحات هذا التفريق سمح للباحثين في الوهلة الأولى بعزل وشرح آثار المتغيرات التفسيرية، الرقابة، المعطيات الاقتصادية والإجتماعية* على سلوك التصريح وملء التصريحات الجبائية، وفي الوهلة الثانية التفريق بين الآثار المباشرة وغير المباشرة للرقابة.

1- عدم التصريح كبديل للتهرب الضريبي.

اعتبر كل من Dubin Gratz Et Wilde 1990 وبطريقة غير مباشرة أن عدم التصريح بالدخل من قبل بعض المكلفين يصنف هذا السلوك في فئة الانتهاك الضريبي، وقد تجاهلتها البحوث الاقتصادية المهتمة بسلوك التهرب الضريبي لعدم وجود أثر هذا السلوك ، لذلك يترتب عنه غياب ما يبرر هذه المعادلة التي بنيت على أساس العلاقة التي تمثل الحقوق المقدرة عن طريق التصريح ومن ثم يمكن اعتبار أن هذه الإجراءات ممكنة عند تغيير وتعديل المتغيرات التي تشترط قبول الضريبة.

- إما المكلف يكمل التصريح بطريقة نزيهة.
- إما يقدم تصريحا لا يتوافق مع حقيقة دخله.
- أو لا يقدم تصريحا بالكامل.

بالإضافة إلى ذلك و من منطق اقتصاد الجريمة الذي يرى أن المكلف يتأثر بارتفاع التكلفة أو انخفاض ربحه أو دخله نتيجة لذلك يلجأ إلى تقديم تصريح جزئي لدخله والذي يدفع به في الأخير إلى عدم تقديم التصريح أو تصريح نزيه، هذا المبدأ يبرر إلى حد كبير العلاقة السالبة بين الرقابة وعدد التصريحات المستلمة من قبل الإدارة.

نفس العوامل المفسرة ** التي اجتمعت في هذا التحليل وفي الدراسات السابقة فإن القاعدة الضريبية ترتفع وتتوسع كلما ارتفع عدد التصريحات، ومن بين المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على هذه الأخيرة السن والرعاية الاجتماعية اللذان يعملان على تخفيض القاعدة الضريبية، وبنفس الطريقة فإن من الممكن أن نتوقع آثار المتغيرات التي تؤثر على الضريبة من حيث التصريح وهكذا فإن الأشخاص المثقفين يشكلون فرص التهرب ومن المنطق أنهم يفكرون في ملء تصريحاتهم، وهكذا فإن العلاقة بين مستوى التعليم عند هؤلاء الأشخاص والدخل الذي يحصلون عليه لا يمكن تعميمه فالفهم الجيد للقانون الضريبي ينبغي أن يلزم المكلفين الالتزام على النحو الأفضل بالواجبات الضريبية، وبالمثل فإن بعض المكلفين لا يمكن لهم التهرب من الضريبة بالنسبة لبعض أصناف الدخل، فإن الافتقار إلى

---

* أسباب التهرب الضريبي منها ما هو متعلق بالعوامل التاريخية، الاقتصادية، السّياسية، الاجتماعية و السيكولوجية و التي نسميها أسبابا خارجية، هذا من جهة، و من جهة أخرى هناك من الأسباب ما هو مرتبط بوضعية التشريع الجبائي و إجراءات تطبيقية و كذا مدى تكيف المصالح الجبائية مع الظاهرة و هي الأسباب الداخلية.

** يقصد بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية معدل المتوسط للضريبة، مستوى التعليم، السن، معدل البطالة دخل الضريبي، الأجور.

التصريح تبقى رقابة بديلة بسبب إمكانية بناء قاعدة ضريبية لهم بطريقة غير مباشرة وأخيرا فإن الرقابة [*]هي الزيادة في التكاليف ومستوى عمليات المراجعة.

و في اتجاه آخر[1] يعتقد بعض الباحثين أن رفع سعر الضريبة يشكل سببا في زيادة التهرب الضريبي، بمعنى وجود علاقة ايجابية تربط بين سعر الضريبة و حجم التهرب من الضريبة .

ففي تقرير عن إصلاح النظام الضريبي في الهند توصلت إحدى الدراسات إلى أن الحافز على التهرب الضريبي يتوقف على الأسعار الحدية للضريبة، لأنها تحدد المكاسب من هذا التهرب كنسبة من الدخل المتهرب منه.

و في دراسة أخرى في نفس البلد عن التهرب الضريبي و بالاعتماد على البيانات الرسمية لعام 1998، لاحظت الدراسة أن كل زيادة في سعر الضريبة بـ 1% ينتج عنها زيادة في التهرب الضريبي بـ 3%.

و يرى البعض[2] أن ارتفاع سعر الضريبة يؤدي إلى انخفاض التهرب الضريبي لأن في هذه الحالة يلجأ المكلف إلى التقليل من تصريحاته و اعتمد هؤلاء على برنامج قياس التزام المكلفين TCMP الذي يتم إجراءه من قبل مصلحة الضرائب الأمريكية.

2- الجدول الضريبي لبيانات التأثيرات الاجتماعية والاقتصادية.

حتى نتمكن من تحديد جملة رفض التهرب الضريبي من قبل Dubin Gratz Et Wilde 1990 يجب فصل المتغيرات وتصنيفها إلى ثلاث فئات حسب دورها والآثار الضريبية التي تمارسها، وهكذا كل واحدة يمكن أن تكون قد اختيرت لتمثيل وتحديد القاعدة الضريبية والامتثال الضريبي وفي بعض الحالات تكون ذات صلة بتعريف القاعدة الضريبية ودرجة قبول الضريبة من قبل المكلفين، الجدول الموالي يمثل مختلف التأثيرات للمتغيرات المفسرة المختارة للتصريح الضريبي والضرائب المتعلقة بهذه التصريحات التي تواجه النتائج المقدمة من قبل الباحثين و التنبؤات الخاصة بالضرائب المبلغة بالتصريح وهي سارية المفعول عندما يتطرق إلى مجموع الضرائب والغرامات، وفي الواقع أنها تولد

---

[*] مفهوم المنهجية الضريبية:هي نشاط وظيفي متعاقب ومتخصص في رقابة عناصر العملية الضريبية من خلال برنامج التدقيق الضريبي الفعال. فهي التفكير المخطط والعقلاني لعمليات الفحص المتعاقبة للانتقال من مرحلة الشك إلى مرحلة الاستكشاف ثم إلى مرحلة اليقين عن طريق الاختبارات الجوهرية واختبارات التي يقوم بها المراقب الضريبي بعد حشد جميع الموارد اللازمة لتحقيق هذا الغرض بهدف إصدار قرار إداري قائم على الشرعية الضريبية لتحقيق أهداف الضريبة .و العنصر البشري هو أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الضريبية.

[1] Fisman raymond. Shsng jin wei.tax rates and tax evasion ecidence from missing ilports in china. October 2001 .p 1.

[2] Slermrod .Joel. Tax Policy In The Real World .Cambridge University Press .First Published.1999.P 369 .

أثارا غامضة حول الالتزام الضريبي المقدر من قبل التصريح وهذا بمزج الآثار المعارضة حول التصريح والضريبة والغرامة وقد ركز الباحثون في أثار التصريح على أثر الضرائب والغرامات[1].

وأخيرا فإن الإيرادات الإضافية التي يتم الحصول عليها في حالة عدم انخفاض عدد عمليات الرقابة يؤكد على دور الرقابة في عملية التحصيل الضريبي غير أن هذا الانخفاض يمكن تجاوزه عن طريق تشجيع المكلفين على التصريح مثل القيام بتحليل أسباب عدم التصريح، وقد قدم الباحثون طلبات لتبسيط القواعد الضريبية والاتصال والمساعدة التي تقدم للإدارة الضريبة على تعزيز القبول والدفع المنتظم للضريبة، وفي الواقع فإن الصلة التي تربط بين مستوى التعليم وتقديم التصريح تعطي مؤشرا لفئة من المكلفين من المرجح أنها تقبل بهذه التدابير إذ يصبح من الممكن أن نفهم كيف لهذه العناصر أن تؤدي بالمكلفين للامتثال الضريبي ومطابقة متطلبات النظام الضريبي.

---

[1] Cecile Bazart ، *La Fraude Fiscale: Modélisation Du Face A Face Etat-Contribuables* ، Thèse Pour Le Doctorat ، Université Montpellier I ، 2000 ، P175 ، 176 ، 177.

الجدول رقم (9) : الجدول الضريبي لبيانات التأثيرات الاجتماعية والاقتصادية

الأثر و النتيجة	نوع العلاقة	المتغيرات المفسرة
لا يوجد أي أثر واضح	سلبية	السن
مؤكدة	1- وجود العاطلين عن العمل في اقتصاد غير ديناميكي مما يولد عائدات كبيرة و عائدات ضريبية متناسقة 2- الربط بين الاقتصاد غير الرسمي و العاطلين عن العمل لا يعطي للنموذج نتائج تحصيل كافية 1+2 يعطي علاقة سلبية	معدل البطالة
مؤكدة	تاريخيا فإن أصحاب الدخل المرتفع يمارسون التهرب الضريبي و من ثم فان الضريبة التصاعدية تسمح بارتفاع حصيلة الضريبة بارتفاع الدخل	الدخل
أثر العلاقة موجود	من المتوقع أن تكون علاقة إيجابية بين ارتفاع مستوى التعليم و التهرب الضريبي	مستوى التعليم
العلاقة مفسرة و مؤكدة	علاقة إيجابية كلما ارتفعت الرقابة الضريبية ترتفع معها الحصيلة الضريبية	الرقابة

Source: Cecile Bazart ، *La Fraude Fiscale: Modélisation Du Face A Face Etat-Contribuables* ، op cit ، 2000 ، P175 ، 176 ، 177.

المبحث الثاني: أزامية دراسة التهرب الضريبي.

قال كينز 1944" الوثيقة الوحيدة و المرقمة التي لا تحتمل التقريب هي دليل الهاتف"[1]. التصريحات الكاذبة والناقصة في الضرائب على الدخل هي الأكثر شيوعاً من التصريحات الكاذبة في الضرائب على رقم الأعمال أو الرسم على القيمة المضافة، والتصريحات الكاذبة في الضرائب على الدخل يمكن أن تحدث بطرق مختلفة، إما أن المكاف يقرر بعدم التصريح بدخله الحقيقي أو يمارس نشاط خفي.

وبما أن التهرب الضريبي بالمعنى الدقيق للمصطلح هو عدم دفع الضريبة* فالفرق الوحيد بين هذين المفهومين يكمن في حساب الدخل أو المنتجات التي تحسب في الناتج الداخلي الخام، أما الطريقة الثانية هي تقدير المداخيل التي لا تظهر أو غير المصرح بها في التصريحات الضريبية، وفي الحالتين فإن هذين التقديرين نابعان من هيئتين مختلفتين: الأولى من المحاسبة الوطنية والثانية من الإدارة الضريبية، إذن لا يوجد مقياس للتهرب الضريبي موثوق فيه تماما لأن العمل غير المشروع يتسم بالسرية التامة، وثانيا اختلاف المصطلحات والمفاهيم التي تساعدنا على قياسه.

هذا الموضوع يفسر أن الأرقام التي نشرت قد تكون خيالية وعواقب وجود التهرب والقطاع الاقتصادي السري يمكن أن تجمع في محورين أساسيين وهما: قضية العدالة الضريبية وقضية السياسة الاقتصادية.

فقضية العدالة الضريبية تبدأ عندما يتحصل الأشخاص على مداخيل لا تكون خاضعة للضريبة، وللوصول إلى مستوى الإيرادات المحدد يجب أن يصل معدل الضريبة على المداخيل المصرح بها إلى مستويات أعلى، وهذا ينعكس على العدالة الضريبية لتقاسم الأعباء الضريبية هذا الإجراء سيؤثر على استقرار التشريع الضريبي و هذا بدوره سيخفض من الالتزام بالضريبة من قبل المكلفين، لأن مبالغة المشرع في سعر الضريبة المفروضة على المكاف بشكل غير متناسب منطقيا مع مقدرته التكلفية من شأنه أن يزيد العبء النفسي لتاك الضريبة عليه و ينفره منها و من ثم فقد يسعى للتخاص منها بأية وسيلة كانت، إما بالتجنب من خلال التخلي عن النشاط الخاضع للضريبة أو عن طريق التهرب من أداءها.[2]

ومن جهة أخرى يساهم الاقتصاد الخفي في نمو الاقتصاد والأثر هنا مزدوج، من جهة الإيرادات سوف تتراجع بسبب عدم التصريح بالدخل الحقيقي ومن جهة أخرى يوجد ضغط على النفقات العامة،

---

[1]. Jean-François Couvrat., la face cachée de l'économie mondiale, économie mondiale actualité, hâtier, paris1988 ،p 9.

* الغش في هذه الحالة أوسع، مرتبط أساسا بالنتائج الاقتصادية مثلا فقدان الإيرادات الضريبية.

[2] سمير سعيفان .التهرب و التهريب مقاربة صريحة .على الخط . www.mafhoum.com./sys/articles-01/saifan.hrm. 2007/09/01.

وفيما يخص السياسات العامة فإن وجود الاقتصاد الخفي سوف يعمل على تعقيد حساب المتغيرات التي تعتمد عليها القرارات العمومية، نظرا لأنه يدخل تشوهات اصطناعية في متغيرات الاقتصاد الكلي، فمثلا تقدير العبء الضريبي للدولة وهو مؤشر الايردات العامة بالنسبة للناتج الداخلي الخام يعاني من تشوهات، وفي الواقع فإن حسابه يتطلب أرقاما قياسية للناتج الداخلي الخام هذه النقطة الأخيرة توضح أن حجم التهرب الضريبي والاقتصاد الخفي تقلق صانعي السياسة.

المطلب الأول: مساهمات الدراسات التجريبية في فهم دوافع التهرب الضريبي.

الدراسات التجريبية لظاهرة التهرب الضريبي واجهت قيودا نتيجة عدم توفر معلومات مفصلة وموثوق بها حول القرارات الفردية للمكلفين، هذا النقص نتج عنه أعمال غير مشروعة تحث الأفراد على عدم الإدلاء بالعناصر التي تقودهم إلى التهرب من دفع الضريبة، ومعظم الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية تستخدم المؤشرات الواردة في نموذج* TCMP والتي تعمل على تميز المتهربين.

يبدو أن هناك مصدر إضافي للمعلومات مادام أن هناك إمكانية جمع المعلومات من خلال التجارب في المخابر، هذه الأخيرة يمكن استخدامها لفهم أجوبة المكلفين حول بعض التغيرات في سياسة الضريبة والتحصيل، ومعظم الدراسات تستمد جذورها من النماذج التحليلية واستمدت معالمهما من نموذج Allinghran Et Sandmo 1972** نظرا لتأثيرها على قرار التصريح فإن هذه الأخيرة تعتمد على معدل الضريبة واحتمال الكشف والغرامة وهكذا فإن هذه الخطوة من شأنها توسيع نطاق المعرفة المرتبطة بالسلوك الضريبي في الرقابة المخبرية.

إن الشروط المفروضة تعكس تأثير التصريح الضريبي الفردي، وهكذا كل مكلف يتحصل على دخل أولي ويقرر التصريح به، وبالتالي يكون أجاب عن قرار الأفراد والذي يتوجب عليهم تسديد الضريبة الخاضع لها حول الدخل المصرح به، بالإضافة إلى ذلك فإن التصريح الناقص كما هو الحال في بعض الدراسات السابقة من قبل بعض المكلفين يمكن كشفها، والتي ينطوي عليها تسديد الغرامات المنصوص عليها في القانون وبالتالي هذه الغرامات يتحصل عليها المشاركون في عملية الرقابة والتحصيل مقابل أداءهم ومردود يتهم.

* The tax compliance measurement program.

** دراسة سلوك المكلف اتجاه التهرب الضريبي و القائم على افتراض وجود ثلاثة عوامل مؤثرة في لجوء المكلف لتعظيم المنفعة من خلال قرار التهرب الضريبي و هي احتمال كشف التهرب و التعرض للعقوبة و معدل العقوبة المفروضة في حالة الكشف و أخيرا درجه كرم المخاطرة لدى المكلف.

تقديم هذه المساهمات يتضمن الملاحظات التي قدمها[1] AlvinE Roth 1987 , هذا المؤلف عرض تصنيف التجارب المخبرية حسب مختلف أغراضها ووفقاً لما قاله يمكن تقسيمها إلى ثلاث فئات أساسية :

- الفئة الأولى تجمع الدراسات المتعلقة بالنظرية التي يجب اختبارها.
- الفئة الثانية محاولة إيجاد الإجابة في ميادين متخصصة.
- الفئة الثالثة تجمع التجارب في إطار سياسة حكومية واضحة المعالم.

فيما يخص التهرب الضريبي والسلوك الضريبي المنحرف فإنهما يقعان في الفئتين الأوليتين حسب نظرة Alvin E Roth. بعد التبرير ومزايا هذا النوع من البحوث تقدم النتائج الأساسية بعد استعادة في الوهلة الأولى الدراسات التي تقدم اختبارات نتائج نظرية حول التهرب الضريبي، وبعد ذلك النتائج التي تعطي عناصر جديدة للظاهرة.

المطلب الثاني: مسازامة الاقتصاد التجريبي في فهم أسباب التهرب الضريبي*

لقد ساهمت البحوث التجريبية في فهم أسباب التهرب الضريبي من خلال دراسة الجوانب التالية:

1- دور الشعور بعدم العدالة والمساواة**

أكدت عدة دراسات على العلاقة الإيجابية بين التهرب الضريبي وعدم المساواة أمام الضريبية.

هذه العلاقة التي هي موضع خلاف لذلك هل هي النقطة التي من الممكن أن تحدد ما إذا كان الإحساس بعدم المساواة يخلق ظاهرة التهرب الضريبي أو ما إذا كان مجرد وسيلة تبرير ذالك السلوك غير المشروع هذه النقطة الأخيرة تدعم بالعمل النظري الذي تطرقت إليه بعض الدراسات التجريبية مرتبطة بهذه العلاقة من أجل محاولة توضيح طبيعة هذه العلاقة، مشكلة غياب العدالة الضريبية والمساواة متصلة بالتبادل الضريبي، فالمكلف يدفع الضريبة لتمويل النفقات العامة ويتحصل بالمقابل على خدمات عامة هذا هو التقسيم وشرط التبادل الضريبي، التهرب الضريبي يبدو ليكون وسيلة لاستعادة التبادل.

وقد سلط الضوء كل من: Spicer Et Becker سنة 1980 على أهمية العدالة الضريبية والشعور بالمساواة وعدم المساواة على سلوك المكلفين، وقد يتضح ذلك من خلال رد فعل الأعوان الاقتصاديين من التسويات الضريبية المختلفة، والفرضية الأساسية في هذه الدراسة تؤكد أن المكلف الذي يشارك

---

[1] Alvin E. Roth ، laboratory experimentation in economics ، six points of view ، Cambridge university press 1987 ،p2.

* L’iniquité découlait de la différence entre les riches Contribuables et les individus moins aisés. Ces derniers trouvaient injuste qu’existent des opportunités inégales De pratiquer l’évasion fiscale qui revenaient essentiellement aux plus riches ، qui en contrepartie fraudaient Moins.

** عدم المساواة تنشأ عن الفرق بين المكلفين الفقراء والأغنياء ويرى الفقراء أنه هناك عدم تكافؤ الفرص في ممارسة التهرب الضريبي والتي تعود إلى الأغنياء وبالمقابل فهم يمارسون التهرب في نطاق اقل.

في هذه المغامرة الضريبية يعتقد أنه ضحية عدم المساواة، وتنمية الشعور بالغضب يزيد من المنفعة الحدية المرتبطة بأعمال الغش والتهرب، وفي المقابل فإن المكلف الذي يرى النظام الضريبي عادلاً فإنه، يُولد لديه شعور بالذنب أن يمارس الغش أو التهرب الضريبي، وعلى العكس من ذلك إذاً تبين لدى بعض المكلفين أن معدل الضريبة المطبق عليهم أكبر من المطبق على غيرهم فهذا يمثل امتثالا أقل بالضريبة والعكس صحيح[1].

و يتجسد هذا الشعور في انطباعات المكلفين بالضريبة الناجمة عن تكليفيهم بالضريبة، و التي ينعكس صداها على تصرفاتهم. حيث يجب التمييز بينه و بين ما يسميه الفقه المالي العبء بالضغط الضريبي الذي يشير إلى المعنى الموضوعي للعبء الضريبي بينما يعبر مصطلح العبء النفسي للضريبية[2]. تحديدا عن الجانب النفسي و السيكولوجي لفرض الضريبة على المكلف.

2 - أثر النفقات العامة.

واحدة من خصوصيات دراسة [3] Alm Et Jackson Et Mckee سنة 1992 وهو إدخال النفقات العامة في اللعبة الضريبية من أجل تحديد ما إذا كان مقابل دفع الضريبة يحث المكلفين على تقديم تصريح صحيح أم لا.

إظهار هذا الأثر يستوجب دمج الإطار العام لدراسة مشكلة التهرب الضريبي، ومع ذلك فإن الفرضية العامة تفرض إمكانية الحصول على خدمات عامة بشرط تصفية ودفع الضريبة لمجموع المكلفين، و هوعنصر آخر يضاف للتجربة التي تستهل الذكر مع بقاء الرقابة التي تمثل نسبة ثابتة في التنسيق ومعروفة والتي يمكن أن تتغير خلال التجربة، وفيما يخص عرض الخدمة العامة فهو تصور المكلفين بأنهم يتلقون خدمات مقابل ما يدفعونه من ضرائب، هذا من شأنه أن يزيد في قبول الضريبة وبالتالي الإمتثال الضريبي.و بالتالي فان سياسة الإنفاق الحكومي تعتبر وجها لعلاقة التبادل الخاص بالحكومة فهذا الإنفاق يهدف إلى تعظيم منفعة المكلف المتوسط الممثل للآخرين . و بالمقابل يسعى المكلف إلى تعظيم منفعته الخاصة [4]

ومن جهة أخرى عاد كل من Alm , Mc Clelland Et Schulze سنة 1992 إلى أهمية عرض وتوفير الخدمات العامة حول فهم السلوك الضريبي، وبالتالي قاموا بتقريب نتائج المساهمة الطوعية للخدمات العامة وانعكاس ذلك على الإمتثال الضريبي. بعض الأعمال تظهر أن المساهمة الطوعية

---

[1] مجلة المحاسب القانوني العربي العدد 59 كانون الأول 1990 عمان الأردن، ص1.

[2] يونس احمد البطريق.النظام الضريبية.مرجع سابق.ص .138.137.

[3] James Alm ، betty r. Jackson ، Michael McKee ، dissemination ، taxpayer communication ، and compliance behavior ، the social science research network electronic paper collection: http://ssrn.com/abstract=897348 ، working paper 06-44 April 2006 ،p10.

[4] أحمد جمال الدين .نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي.مرجع سابق.ص 78.

لإنتاج هذه الخدمات العامة تؤدي إلى مستوى الإنتاج المطلوب العادي فإن النظرية الاقتصادية أن التمويل اللازم لإنتاج الخدمات العامة يعتمد على الطوعية مطابقة مع لعبة معضلة السجين.

وبالتالي فإن هذا المنطق يوحي بأن المكلف يدفع طوعا مساهمته لأن بعزل الخدمة العمومية المقدمة من قبل الحكومة يدرك أن مساهمته الضريبية ليست مخصصة لتوفير خدمة لكل مكلف، كما أكد عليه هؤلاء الباحثون [1].

3- وجود عدم اليقين

الانتقادات التي وجهت لتقدير التهرب الضريبي عن طريق نظرية المنفعة المتوقعة المنصوص عليها سابقا، تنص على أن المكلف لديه تصور مشوه حول احتمال الكشف انطلاقا من اعتبار أن الدراسات التجريبية بحثت عن آثار عدم اليقين وفي الوقت نفسه شددت على أهمية اليقين و تدابير الرقابة و هكذا فإن كل من : Spicer Et Thomas أشار إلى أثر اليقين على إجراءات إنتقاء المكلفين لتحسين الإمتثال من خلال قانون نظام التصريحات. كما تطرق كل من: Alm Et Jackson Et Mckee إلى أثار عدم اليقين.

وفي الواقع وبالنظر إلى عدم اليقين يمكن أن نركز على معدل الضريبة على إحتمال الخضوع للرقابة أو على أهمية الغرامات. وخلصوا إلى أن أثرها قد يحدث في إتجاهات معاكسة حسب المكلفين فإنهم يتصورون أن يقولوا أن عدم اليقين سوف يسبب إنخفاض في الأمانة والنزاهة في التصريحات والعكس صحيح في غياب الخدمات العامة، نفس الباحثين في مقال آخر في سنة 1993 يأكدون على أن عندما يصوت المكلفون على استخدام الضرائب المحصل عليها فإن قبول الضريبة يتحسن، وبالمقابل فإن حجم التهرب ينقص والعكس صحيح.

في دراسة أخرى[2] تم إدخال عنصر عدم اليقين وتتمثل هذه الدراسة في إختبار قرار تصريح المكلف عندما يكون الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة غير مؤكد، فحالة عدم اليقين حول الدخل الخاضع يمكن تفسيرها أولا من جانب التعقيد والغموض في القانون الضريبي والتي هي في حاجة لترجمة شفوية ويولد عدم اليقين من التغيرات الكثيرة في التشريعات الضريبية[3] التي يتجاهلها الكثير من المكلفين.

بالإضافة إلى تلك المخاوف المتعلقة بتعليمات الإدارة من المراقبين والتي يتجاهلها المكلفون مثل الغرامات. وبصفة عامة فإن إرتفاع عدم اليقين يؤدي إلى ارتفاع الدخل المصرح به ولاسيما إذ كانت الغرامات واحتمال الكشف مرتفعة هذه التنبؤات التي يمكن للباحثين اختبارها في المخبر ولهذا يفترضون أن احتمال الكشف ثابت وإجراءات الفحص والرقابة عشوائية وهذا عند إدخال الرقابة.

---

[1] James Alm . Mc McClelland – gh- Schulz op cit p 32.
[2] Beck Davis Et Yang 199.1
[3]عبد الرزاق إبراهيم علي التهرب الضريبي و البعد الأخلاقي مؤتمر الضرائب على الدخل الإسكندرية 2001.ص72،74.

الدخل الحقيقي الخاضع يُحسب من خلال توزيع الاحتمالات والذي ينتج في سياق المختبر، و بطريقة سحب القرعة لكريات مرقمة موضوعة في إناء، هذا النظام يسمح بالمقابل تبني التجربة لإدخال درجات مختلفة لعدم اليقين بالإضافة إلى ذلك الأخذ بعين الاعتبار نظرية مواقف الخطر، هؤلاء مؤلفون قاموا بضم حالات الحياد بالنسبة للخطر والأفضلية للخطر.
فيما يتعلق بقضية الحياد من الخطر فقد توصلوا إلى نتيجة أن ارتفاع العقوبة أو احتمال الكشف يشجع على التصريح الصحيح بالدخل، وعلى النقيض فإن تغيرات معدل الضريبة لا يؤثر على قرار تصريح. بالإضافة فإن ارتفاع عدم اليقين على الدخل الخاضع يشجع على التصريح سواء في حالة احتمال الكشف أو غرامة التهرب إن وجدت.

4 - تحليل أشكال وأثار رقابة الضريبة.

الرقابة الضريبية هي مجموعة متكاملة من الأساليب في استخدام الفن الضريبي للإسهام في تحقيق أهداف معينة في المجال الضريبي و تهدف هذه السياسة إلى:

- كفاءة إستراتجية الاختيار الأمثل للتصريحات.

حقيقة سياسة الضريبة المتبعة من قبل الإدارة الضريبية من أجل ضمان صدق التصريحات يفرض عليها أن تكون عملية اختيار الملفات تتم على أساس خصائص ونشاط المكلفين، ونظام التصريحات يفرض نقل المعلومات حول وضعية المكلفين إلى الإدارة المكلفة بجمعها، وهكذا فإن هذه العناصر يمكن أن تكون بمثابة إشارات توجيهية للرقابة من وجهة اكتساب قدر من الكفاءة .
ودراسات الاقتصاد القياسي تطرقت إلى هذه النقطة والنتائج القياسية قد إختيرت في الاقتصاد التجريبي من قبل Collins Et Plumlee: 1991. لقد اهتم هذان المفكران بعملية إختيار التصريحات المبرمجة للرقابة وقد قاما بإدماجها في محاكاة إستراتجية اختيار التصريحات غير العشوائي، إضافة إلى أن هذه الفرضية تسمح بمقاربة وصف السلوك الضريبي، لكل من المكلف والإدارة الضريبية، في الحقيقة تم الإعتماد على ثلاثة أشكال لاختيار التصريحات قاما بإدخالها وهي*:

- عملية موحدة للرقابة العشوائية.
- نظام نقطة الحد أو العتبة.
- مخطط الرقابة المشروط.

السياسة الثانية تسمى نظام العتبة مادامت هناك التصريحات التي تمثل المداخيل المصرح بها منخفضة أقل من العتبة المحددة فهي خاضعة للرقابة، بالفعل فإن أولى محاولات التهرب هو تخفيض الإيرادات المصرح بها أو إخفاء جزء منها في التصريح، والقاعدة الثالثة التي تكمل النظام هي مخطط الرقابة المشروط والذي يجمع بين ما قبل الإختيار ونظام عتبة الدخل، وفي هذه الحالة فإن

*ثلاثة أصناف إجراءات التصريحات لرقابة والمستخدمة في التجربة بطريقة أين معدل الرقابة يتطابق مع 20% لكل منهم.

المكلفين مصنفون تبعا للمعلومات المحصل عليها حسب الفئات وفقا لإحتمالات مسبقة بتقديم مستوى دخل أعلى من الدخل المصرح به، وعلى هذا الأساس فإن قاعدة إختيار حسب العينة الأدنى تطبق على الفئة المتميزة بمستوى دخل مرتفع. فالتجربة تقوم بتوزيع البيانات على فئتين مختلفتين محددة على أساس الدخل المكتسب في جولة ما، ثم فإن التصريحين يمثلان الدخل المصرح الأقل ولكن ينتمي إلى فئة الدخل المرتفع الذي يبرمج للرقابة.

نؤكد على متانة آثار الرقابة الضريبية، وفي الواقع ينطوي على تأثير الردع يعني أن المكلفين والذين خضعوا فعلا لهذه العملية وهذا بعد التأكد من توفير هذا نسبيا من التصريحات أكثر دقة.

- سياسة الحد من النشاط*

يعالج الباحثان Collins Et Plumlee 1991 [1] مشكلتين ينطوي عليهما إدخال سياسة محددة للرقابة:

أولا: أرادا تفسير التصريحات الناقصة أو الكاذبة و أيضا تحديد تأثير هذه الإجراءات على مبلغ الدخل ،الإستراتجية الأولى والمتعلقة بحالة التهرب الضريبي عن طريق التصريحات الكاذبة.

ثانياً : قاما تقيد النشاطات أو الامتناع عن ممارسة نشاطات تولد الدخل المرتفع الذي هو أساس المادة الخاضعة للضريبة.

حتى ولو كانت الملاحظات المتعلقة بالجهود التي يبذلها المكلفون تبقى هشة إلا أن تحليل أثر الضريبة على النشاط مهم جدا، بالإضافة إلى أن الباحثين حاولا تفسير هذه الحالة إلا أنهما لم يفصلا أثر التغيرات في معدلات الضريبة أو الغرامات على نشاط المكلفين، من بين هذه الإستراتجيات تجنب الضريبة عن طريق التوقف عن النشاط أو تحديد النشاط، وغالبا ما تعرض بوصفها رد فعل على أهمية الضريبة، ومع ذلك فإن فك شفرة يسمح في بداية الاختبار بقياس نشاط مستعد لتقديم على المستوى المهني، لأن قدرات ومهارات كل من المكلف هي أكثر بكثير من الجهود التي يبذلها والتي يمكن أن تفسر الأداء. هذا التأثير من المؤكد أن هذه القدرات تشرح في بعض الأحيان مختلف السياسات التي لها تأثير على عنصر النشاط.

5- نتائج عامة حول مسازامة البحوث التجريبية.

هذا التنوع في المواقف الضريبية التي قدمته البحوث نستنتج منه في بعض الحالات أن الأفراد يخطئون في تقدير احتمال الكشف وفي حالات أخرى نستنتج حساسية الخطر، وبالتالي فإن هذا الاحتمال على عكس من ذلك يمكن أن يظهر اختبارات بالنسبة للخطر عندما يتعلق الأمر بوجود منفعة

* عرف بعض الاقتصاديين و فقهاء القانون و المالية العامة التجنب الضريبي بأنه إجراء يتخذه المكلف في تنظيم شؤونه بغرض تخفيض الضريبة شريطة أن يقع ذالك ضمن نطاق القانون و دون مخلفة نصوصه .

[1] Mohamed Ali Bachir, Nicolas Daures, Marc Willinger, Tolérance de la fraude et évasion fiscale :une analyse expérimentale du modèle de Greenberg, Laboratoire montpelliérain d.économie théorique et appliquée (Lameta), Université Montpellier I .n182,2008,p 33,34.

عامة و التي تؤخذ بعين الاعتبار والتي تشير إلى المساهمة في تمويل الخدمات العمومية، ولكن أيضا مواقف أخرى مرتبطة بالاستفادة من هذه الخدمات المجانية، وبالمقابل قدم" Alm "1991 اثني عشرة نقطة أساسية حول النتائج المستنتجة من البحوث التجريبية وهي[1] :

- يقدم المكلفون تصريحات بدخل أقل من الدخل الحقيقي عندما يرتفع معدل الضريبة.
- ارتفاع الغرامة يرفع من صحة التصريحات.
- تعزيز الرقابة شجع على التصريح النزيه بالدخل.
- الكثير من المكلفين لا يستطيعون تقدير احتمال الكشف.
- النزاهة تنقص في حالة يشعر المكلفون أنهم يعاملون بطريقة غير عادلة مقارنة بالآخرين دون النظر إلى العدالة سواء تعلق الأمر بالضريبة أو النفقات.
- قرار التصريح يؤخذ في نفس وقت أخذ قرار العمل.
- المكلفون يدفعون ضرائب أكثر عندما يتلقون المقابل.
- الامتثال الضريبي يشجع عن طريق المكافآت أو الإعفاءات ليس فقط بالغرامات.
- المكلفون يدفعون ضرائب أكثر عندما يكون هناك برنامج عمومي مختار ويتمتعون بدعم واسع النطاق.
- إدخال سياسة ضريبية هو زيادة امتثال غير منظم وغير مؤكد في المسائل الضريبية في غياب النفقات الحكومية أو تكون ناقصة.
- العفو الضريبي يقلل الامتثال إذ كان العفو لم يبن بطريقة صحيحة.
- بعض المكلفين يدفعون الضرائب لأنهم مقتنعون بأن عدم الدفع عمل غير أخلاقي.

مع ذلك فإن هذه الدراسات تعتبر من بين أولى مساهمات الاقتصاد التجريبي في دراسة السلوك الضريبي المنحرف وقرار التصريحات، بعض المؤلفين يرون نتائجهم هشة لعدم إتباع القواعد التي تعتبر أساسية بالنسبة لصحة وكفاءة النتائج الموثوقة والمتوصل إليها في المختبرات، ومن بين هذه الانتقادات عدم تكرار التجربة دون أن يولى الاهتمام بحياد التعليمات.كذلك إجراء التجارب بعيدا عن الواقع مع اختيار قيم معالم بعيدة عن القيم مثل استخدام الطلبة في الإجابة عن بعض الأسئلة المتعلقة بالمسائل الضريبية رغم أن الطلبة لم يمثلوا وقد يمثلون نسبة قليلة من المجتمع الضريبي، ومع ذلك فإن ردود الطلبة لا تختلف كثيرا عن تلك الردود عند المكلفين بالتجارب المخبرية، في هذه الحالة التي لا تسمح بالأخذ في عين الاعتبار الأوضاع المأسوية التي قد تنجر عن الضريبة مثل الإدانة بعقوبة السجن وحتى العوامل الاجتماعية الأخرى.

[1] James Alm, a perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting, the accounting review, 1991, vol.66, n°3, pp.584.

وباختصار ومن المسلم به عموما أن السياق التجريبي للمواضيع التي تخضع للرقابة تشهد امتثالا ضريبيا بعد الرقابة، ومع ذلك فإن الملاحظات المستنتجة من هذا النوع من الأبحاث التي تسلط الضوء على العوامل الاجتماعية والنفسية لا تؤخذ بعين الإعتبار في نماذج التحليلية وهذا للحد من الفجوة في دراسة النظرية لتفاعل الضرائب / المكاف في تحصيل الدخل.

المطلب الثالث: مبررات ونماذج التهرب الضريبي.

بعض المؤلفين ومن بينهم Gratz Et Wilde 1985 أكدوا أن بساطة هذه النماذج التي تغطي التفاعل بين المكلفين والإدارة الضريبية هي نقطة ضعف رئيسية، لقد كانت انتقاداتهم منهجية وتعالج أساسا مع الاستخدام المنتظم لأسس النظرية الاقتصادية والجريمة للتصدي لمشكلة التهرب الضريبي، وبشكل أكبر إلى مخالفات الضريبية، هذه الفكرة قد طرحت من قبل Cowell 1990، الجزء الأكبر من البحوث النظرية حول الامتثال الضريبي هي معارضة المخالفات الضريبية والتهرب الضريبي والتي أكد عليها Becker 1968 والذي حدد منهجية اقتصاد الجريمة.[1]

ومع ذلك فإن مجال الضريبي يعطي إطاراً أخلاقياً ، وفي هذه الحالة فإن سمة النظام التصريحي الذي يسمح بتأسيس الضريبة الحديثة يشجع اختيار أخلاق كجزء هام من المجتمع البالغ، هذا يكون لنا صورة معاكسة فيما يتعلق بالدراسة الاقتصادية والسلوك الإجرامي الآخر (السرقة والقتل).

وعلاوة على ذلك إذا كان التهرب الضريبي ينتمي إلى هذه الفئة من الجرائم فإنه لا يعني أن تكون هذه الظاهرة بنفس الطريقة التي تعالج بها الجرائم العامة، فلا يمكن أن نتجاهل أن عملية التحصيل تستدعي تدخل عدة أطراف، ومن شأنه أيضا حذف العلاقة بين أدوات السياسة الضريبية وقرارات تصريح المكلفين، ولكن في معظم الأحيان، فإن أدوات الإدارة الضريبية تعالج على أساس أنها معاملات خارجية في الأعمال الاقتصادية وفي هذا الصدد فإن المسألة الضريبية تبقى جد معقدة ولكن النماذج الاقتصادية تواجه قيودا مؤسسة وقانونية وسياسات يمكن أن تبطل نتائجها النظرية، وفي الواقع فإن نتائج البحوث النظرية حول المخالفات الضريبية مسجلة في درجات بسيطة لن تؤدي إلا إلى حلول غير مطابقة للواقع .

وفي الواقع فإن مختلف القيود المذكورة أعلاه يمكن أن تمنع تطبيق قياس مدعوم على المستوى النظري غير أن هذه الصعوبة الكامنة في محاولات العلاج الاقتصادي للمشكلة.

و ينص القانون الدولي * على أن التهرب الضريبي هو عمل إجرامي ولا تطبق إلا في حالات التصريحات الكاذبة، و اكتساب مثل هذه الأدلة ليس سهلا لأن نسبة الحالات التي تؤدي إلى العقوبات

---

[1] أحمد فتحي سرور .الجرائم الضريبية .دار النهضة العربية .القاهرة.1990.ص 316،317.

* قانون العقوبات الضريبي يتمتع بالاستقلال القاعدي تجاه قانون العقوبات العام أي أنه يخضع لأحكام العامة من نوع خاص و هذه الأحكام العامة تخضع لها الجرائم الضريبية.و قد عنى كل من القانون الايطالي بشان العقاب على المخالفات الضريبية .و القانون الألماني بوضع الأحكام العامة للجريمة الضريبية .

قد تبدو منخفضة، و التهرب الضريبي ما زال حالة خاصة نظرا للغموض وعدم اليقين المرتبط بالتشريعات الضريبية، رغم أن مجال دراسة سلوك المنحرف للضريبة قد تم توسيع نطاقه بما في ذلك قرار التهرب والغش الضريبي ولا يزال عنصرا من العناصر التي يمكن دراستها والذي لا يخلو من الأهمية لدراسة سياسة رد فعل الحكومة، ووفقا لما جاء سابقا فإن حالات التهرب تصبح في النهاية قليلة، ومع ذلك فإن ممارسة التهرب الضريبي يتطلب في بعض الأحيان تدخل مجموعة جديدة من العناصر الفعالة التي يتمثل دورها في مساعدة وتوجيه اختيارات المكلفين.

وعلاوة على ذلك فقد بينت الدراسات التجريبية أن أسباب التهرب الضريبي متعددة وإجراءات الحد لا يمكن أن تكون صحيحة.

التحاليل الأولى للسلوك المنحرف مؤمنة لما تكون فرصة الكشف ليس كاملة العقوبة ويجب أن نثبت في أعلى مستوى، هذا يضمن أثر ردع بالنسبة لهذه الإجراءات، حقيقة هذه المعاملات تؤدي إلى إيجاد تفسيرات لمستوى الامتثال عند تسديد الضريبة الواجب دفعها.

ومنها ما يمكن أن تقدم مسؤولية قوية للمجتمع** لواجباته كمواطن واحترام كبير للقانون، ويمكن أن تعمل لمصلحة الامتثال الضريبي.

مشكلة التهرب الضريبي لا يمكن معالجتها بغض النظر عن هذه القيود الهيكلية التي تؤجل أو تحول دون اكتشاف و معاقبة هذه الأعمال، لا الدوافع التي تحرك هذه القرارات و لا حتى العقوبات و لا حتى تعدد الرقابة يمكن في الواقع من الضروري في ظل هذه القيود القانونية على وجه الخصوص إيجاد إجابة مستهدفة للتقليل من هذه الظاهرة.

و الواقع فإن العقوبات يجب أن تبقى متناسبة مع خطورة الفعل و لا يمكن أن تثبت عند مستويات مرتفعة حتى تتخذ الطابع المثالي، و في هذا الإطار فإن طلبات الحصول على المعلومات من قبل أطراف عدة و الذين يدعون إلى رفض الغرامات هي أمثلة على تكييف النظام الضريبي لهذه الضغوط.

والواقع فإن الإدارة الضريبية لها القدرة على فرز واستخدام هذه المعلومات الإضافية فإنها تولد الإيرادات الضريبية دون اللجوء إلى اختيارها للرقابة والتي يمكن أن تفصل حالتين، الفئة الأولى من المكلفين (الأجراء) والذين يفتقدون إلى فرصة التهرب، أما الفئة الثانية وهي تخص المكلفين الذين يملكون اختيارات، علاوة على ذلك فإن المشكلة الضريبية تولد فئة خاصة من السلوك ومما لاشك فيه يتطلب إتباع نهج مختلف، فالتهرب الضريبي يكون من فئة وحيدة تفتقد إلى الأخلاق والتي تضم إلى الجرائم الاقتصادية والجرائم العامة، وفي الواقع فإن الإجراء الضريبي يتم بإرسال تصريح مملوء للإدارة الضريبية يجمع كل البيانات الخاصة بهم، هذه البيانات يمكن أن تعدل بطلب من الإدارة

**المكلفين عندما لا تجمع الضرائب من المصدر والطرف الثالث يتدخل عندما تخصم الضرائب عن المصدر.

الضريبية التي تستخدم وتتكيف مع إجراءات الرقابة لتحسين التحصيل الضريبي ولذلك هناك دور جوهري تلعبه المعلومات و بها توجه الضريبة، مع إمكانية اعتبار الإدارة الضريبة تتصرف بوصفها عون محسن، ومع ذلك فإن الباحثين تجاهلوا الدور الذي تلعبه الإدارة الضريبة في النظام واعتبروا دورها بأنه عنصر خارجي في عملية التحصيل، ولكن الدراسات القياسية التي تعتمد على معطيات TCMP أكدت على دور الإدارة الضريبية في اللعبة الضريبية.

وهكذا فإن إجراءات تحصيل الضريبة من شأنه أن يكون أكثر فهما من جانب اللعبة مع مستوى الامتثال الضريبي والكشف والغرامة المحددة من خلال التفاعل بين المكلفين والإدارة الضريبية، هذا النهج له أثار هامة على الدراسات النظرية والتجريبية على حد سواء[1].

وأخيرا الجريمة الضريبية تتميز عن الجرائم العادية عن طريق تدخل ثلاثة أطراف، هذه جريمة معقدة كل واحد يلعب دور هام في مشكلة الضريبة وكما ذكرنا سابقا فإن رجال القانون وخبراء المحاسبة يتدخلون في لعبة الضريبة، ويعملون على إعلام المكلف بقوانين الضريبة.

ومن ناحية أخرى فإن المتدخلين في المالية، التأمين، البنوك، الوسطاء والذين يملكون المعلومة عن الشؤون المالية يستخدمون بعض المنتجات أو بعض الترسبات المالية التي توفر الحد الأدنى من الديون الضريبية.

المبحث الثالث:أساليب قياس التهرب الضريبي

تبدوا عملية رصد وقياس التهرب الضريبي بشكل إحصائي دقيق أمر في غاية الصعوبة إذ لم نقل مستحيلا من الناحية العملية، و على صعيد الدراسات و النظريات الاقتصادية تكمن تلك الصعوبة في أسباب متعددة، كالطبيعة الخاصة للتهرب الضريبي باعتباره تصرفا يتم في الخفاء من جهة، ومن جهة أخرى فإنه ممكن الحدوث في جميع مراحل التسوية الضريبية، ابتداء من حصر الإدارة الضريبية للمكلفين و أنشطتهم و انتهاء بتحصيل الضريبة، و يضاف إلى ذلك ضعف الإحصاءات المالية المتاحة، سواء فيما تعلق بالأنشطة الاقتصادية و الإنتاجية و توزيع الدخل في القطاعات المختلفة [2].

المطلب الأول: الأساليب المباشرة لقياس التهرب الضريبي.

تسمى هذه الطرق مباشرة لأن تقدير التهرب الضريبي يتم بفضل المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة أو مقارنة هذه البيانات الضريبية مع البيانات الاستقصائية، وتحسب بطريقة منفردة ومستقلة من قبل إدارة الضرائب.

---

[1] Graetz Mj – Wilde Ll – The Economics Of Tax Coup Liance, Facts And Fantasy National Tax Journal Vol 38 –N 003, 1985, P 359.

[2] Philippe Barthelemy, Travail Au Noir Une Economie Souterraine Un Etat De La Recherche ، Travail Et Emploi 1986, P30.

الفرع الأول :مراقبة مكثفة لعينة من المكلفين

هذه الطريقة تتصف بعدم وجود العمل التطوعي من الأشخاص الذين تمت مقابلتهم، وفي الواقع فهي تعتمد على المعلومات المستقاة من جهود الإدارة الضريبية كما أنها تستهدف فئات مهنية و أصناف دخل التي تكون عرضة للتهرب الضريبي[1].

فمثلا في فرنسا نفذت عدة برامج سحب عينات لمكلفين من عدة ولايات وقامت بتشكيل عينة وطنية من مؤسسات للحصول على معلومات مفصلة على أهمية وتوزيع الأخطاء المتعلقة بتصريح النتائج من دراسة الرقابة الضريبية على أساس قاعدة التقنية لعينة مقدمة[2]

TCMP "the tax compliance measurement program" و هي طريقة استخدمت في الولايات المتحدة الأمريكية وهي مثال عن البحث والرقابة ترتكز على الرقابة المفصلة لتصريحات المكلفين لعينة من 55000مكلف أخذت عشوائيا من مجموع المجتمع الضريبي، قام أعوان محلفون بمراقبة هذه الوثائق للعينة المفحوصة والتي تتكون من مجموعة مكلفين قاموا بتقديم تصريحاتهم الضريبية التي تمثل مختلف النشاطات ومختلف أصناف الدخل، و قام هؤلاء المراقبون بتحديد مبلغ الضرائب الذي يجب دفعه من قبل المكلفين في حالة إحترامهم للقوانين الضريبية، بهذا المقياس أراد المراقبون المكلفون بهذه المهمة قياس درجة الحس المدني لكل مكلف والتي يمكن الحصول عليها من العلاقة بين الضريبة المقدرة لكل مكلف بالنسبة لكل الضرائب المستحقة، والتي يمكن استخدامها لوصف الفئة الاجتماعية المهنية والتي تتشكل من الضريبة لكن هذه الطريقة تواجه العديد من القيود أهمها:

- العقبات التي تواجه المراقبون في تكوين العينة.
- الأشخاص الذين لا يقدمون تصريحاتهم لا يظهرون على عملية الرقابة مما يؤدي إلى عدم إستقرار التقدير فيما يخص التهرب.
- امتناع مصادر المعلومات من الإدلاء بالمعطيات في ظل وجود جمعيات ونقابات تدافع عن المكلفين.

إذا كانت هذه الطريقة نسبيا أكثر فعالية من الاستجواب المباشر بالاستبيان، فأن عقوبة قانونية تنجم عن التصريح الكاذب وهي ليست أقل موضوعية على أساس جهود البحث والكشف وبالتالي ترتبط فعاليتها ولو أن الرقابة لا تكشف عن كل حالات التهرب أو بعض حالات الغش قد تفلت من الرقابة وبالتالي فإن التقدير يكون خاطئا، كذلك إذا كانت هذه الطريقة لا تسمح بتقدير إلا جزء من الدخل غير المصرح به إذ لا تسمح بدراسة التطور، وفي الواقع تقدر مبلغ الدخل الذي يستطيع تقديره بهذه الطريقة كما أنها لا تسمح برقابة مكثفة في المجتمع الخاضع ولفترة محددة وكذلك النتائج الخاصة

[1] Organisation De Coopération Et De Développement Economiques ‹ Gestion Du Risque D'indiscipline Fiscale : Utilisation Des Programmes De Contrôles Aléatoires ‹ Centre De Politique Et D'administration Fiscales ‹ 2004 ‹ P7.

[2] Rapport Bèche 1989 .

بتطور الاقتصاد الخفي إذ تعتبر من بين العقبات التي تواجه هذه الطريقة والتي تعتمد على تغيير أساليب الكشف لكن أيضا على تطور التشريعات الضريبية[1].

الفرع الثاني :طريقة استخدام الدراسات الاستقصائية

الطريقة الثانية تعتمد على استطلاع الرأي والتي تخص الأنشطة الاقتصادية وسلوك الأفراد ومعلومات عن مداخيل المكلفين خلال فترة التقدير، وتتميز هذه الطريقة أنها تتأثر من مصادر مختلفة ومستقلة عن التصريحات الضريبية، و يجدر القول أن مقارنة المداخيل من مصدرين تسمح لنا بتقدير عدم دفع الضريبة وتجمع هذه الطريقة بين الرقابة الضريبية المعمقة وعينة من المكلفين وقد استخدمت في فرنسا سنة 1979 وأدى تطبيقها ليس فقط إلى قياس التهرب بمعنى الكلمة وكذلك مبلغ الدخل الذي لم يتم التصريح به، هذا من شأنه أن يسمح بكشف كل المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل[*].

وفي محاولة منا للإجابة عن أسباب ممارسة التهرب الضريبي قمنا باستطلاع رأي لمجموعة من المكلفين فكانت نتائج هذا الاستطلاع على النحو التالي:

- عدم الاقتناع بحق الدولة في فرض الضريبة 40%.
- بسبب الظلم في التقدير الجزافي للضريبة 40%.
- لأن التهرب الضريبي سلوك منتشر وطبيعي بين الجميع 20%.

هذه الطريقة تتميز بأنها تقدم معلومات أكثر دقة حول أنشطة خاصة وحول مجموعات من المكلفين الخاصين، حيث قام المجلس الفرنسي للضريبة في سنة 1972 بعدة دراسات تحقيق حول تسع مهن حرة مثل الأطباء والمحاسبين.

تقنيات الاستقصاء سمحت بالوصول إلى بيانات الاقتصاد الجزئي، ومع ذلك فإن هذا الأسلوب واجه عدم التجاوب من قبل المكلفين، مثل امتناعهم عن الإجابة وكذلك التردد الذي ميز هذه الإجابات أعطت بعض التحيز في تحقيق هذه الدراسات[2].

الفرع الثالث :تقنية العفو الخاص

الطريقة البديلة وهي العفو الخاص تسمح بتقدير حجم التهرب الضريبي، وهي تقنية نفذت في السبعينات من القرن العشرين في الأرجنتين Herschell 1978 وكذلك تايلندا والهند.

---

[1] Organisation de coopération et de développement économiques, gestion du risque d'indiscipline fiscale, op.cit. , p42.

[*] أعمال Mork 1975، أعطت مقارنات مباشرة بين الدخل المرح به خلال البحث والدخل المصرح به من قبل المكلفين لإدارة الضرائب .

[2] Brown.cv.levin.ej.rosa.pj.ulph.dt.tax evasion and avoidance earned income. Some Survey évidence fiscal studies. 1984. P 1 2.

بهذه التقنية تحث الإدارة المكلفين على الكشف عن دخلهم الحقيقي خلال فترة العفو، وبالمقابل فإن العقوبات والغرامات تلغى وفي بعض الحالات فإن معدل الضريبة يخفض، وبالتالي فإن قياس التهرب الضريبي ممكن من خلال دراسة التصريحات الضريبية المجمعة في فترة العفو، وهذه الطريقة لا تعطي أي ضمان تأكيد، وفي الواقع فإنها تسمح بتقدير الإيرادات غير المصرح بها وليس بشكل دقيق، لأن بعض المكلفين لا يستسلمون لإغراء العفو، وفي حالة تكرار إستراتجية العفو فإن أثار القياس سيكون سلبيا لأن بعض المكلفين لا يحاولون الاستفادة من هذا العفو وينتظرون خطوة أخرى للعفو ويصبح التحريض على التصريح للدخل الحقيقي ضعيفا.

لا توجد من خلال هذه الطرق طريقة مقنعة تماماً، ولكن الطرق المباشرة تعتمد على دراسات تعطي تقديرا نسبيا وموثوقاً للاقتصاد الخفي ولكن في الواقع التكلفة ستكون مرتفعة ، توجد أيضا تقنيات تؤكد كفاءة الإدارة الضريبية عند المكلفين، وبأثر نفسي يمكن أن نكشف سلوك التهرب والغش الضريبي ولكن الفرص المتاحة للاستخدام مثل هذه الأساليب نادرة جدا ومرتبطة بتكاليف عالية، ويجري حاليا استخدام أساليب غير مباشرة وبديلة يمكن جمعها في ثماني فئات وهي طرق وأساليب الاقتصاد الكلي والتي يمكن صقلها عن طريق دراسات الاقتصاد الجزئي نفسه منها قائمة على فكرة أن وجود الاقتصاد الخفي يترك أثر يمكن من خلاله تقدير بطريقة غير مباشرة الظاهرة وطريقتين تعتمد على الاقتصاد القياسي.

المطلب الثاني: الأساليب غير المباشرة لقياس التهرب الضريبي

المشكل المطروح هنا هو الاقتصاد السري أو الخفي، والذي يمكن أن يُلاحظ من عدة زوايا لأنه يترك أثراً واضحاً ، كما يعطي إمكانية واسعة للتقدير لكل بلد وكل سنة[1].

الفرع الأول : إشكالية قياس الاقتصاد الخفي

تواجه الدول والحكومات كثيرا من العوائق والعراقيل التي تعطل عجلة الاقتصاد حينا أو تستنزف الجهد المبذول أحيانا أخرى، الإقتصاديات الخفية أو الظل shadow Economiy من أهم تلك العوائق التي تواجهها الحكومات بل حتى المكاتب الاستشارية المتخصصة في البحث والدراسة ، ويقصد باقتصاديات الظل، كل عمل لا يخضع للنظام ولا يدور في فلكه وكل اقتصاد مستتر عن الأنظمة، وكذلك كل عمل أو نشاط يمارسه الأفراد أو المؤسسات ولا يتم حصره أو إحصاءه بشكل رسمي، بل ولا تستطيع الحكومات حصره أو متابعته أو إدخاله ضمن الدخل القومي، ويشمل إضافة إلى الأنشطة الاقتصادية غير المشروعة كافة أشكال الدخل التي لا يعبر عنها رسميا، والتي يتم تحصيلها من إنتاج السلع والخدمات المشروعة، سواء كانت من المعاملات النقدية أو المعاملات التي تتم بنظام المقايضة، حيث يدخل الدخل ضمن الغش، وتجارة المخدرات والسلاح والدعارة وتجارة السلع المسروقة

---

[1] Pommerehne et Frey, les modes d'évaluation de l'économie occulte : différentes approches et quelques resultants, futuribles ، 1981 ، p: 25.

والمهربة والرشاوى وتهريب البشر وغسيل الأموال وكافة صور الفساد المالي التي تؤدي إلى كساب المال بطرق غير مشروعة واختفائه من قيود المحاسبة في القطاعين العام والخاص، وينشط في الدول التي تعاني من عدم الاستقرار وقصور الأنظمة والقوانين[1].

أما فيما يخص طرق قياس هذا الاقتصاد فهي طرق غير مباشرة لسببين :

- الأول هو أن أيًا من هذا التقدير يقوم بطريقة مستقلة من قبل الإدارة الضريبية للحصول على قياس لحجم التهرب الضريبي فإنه يعني اللجوء إلى الأرقام التي أعدتها المحاسبة الوطنية.

- الثاني الكثير من هذه المناهج قائمة على أساس الأثر المتولد عن وجود إقتصاد خفي وفي الواقع المساهمة في الاقتصاد الخفي يعني أن هناك إنتاج قد خلق.

إن القياس الكمي للاقتصاد الخفي قد عولج بطريقتين مختلفتين[2]:

الطريقة الأولى هي مجموعة من الأساليب وهي وثيقة تقريبية ومستمدة من الخطابات السياسية والتي يمكن أن نطلق عليها "سياسة التعزيم" وهي المضاربة على الأرقام المطروحة للتأثير على الرأي العام وإلى إثارة رد الفعل، هذه السياسة تقدم بها كل من المؤلفين:

Pommerehne Et Frey 1981، وقالا على سبيل المثال أن الاقتصاد الخفي يمثل بين 30%و40%من الناتج الداخلي الخام في ايطاليا.

ويمكن أن تتغير هذه التقديرات من مؤلف إلى آخر حسب سياسة التعزيم فمثلا في الإتحاد السوفيتي سابقا فإن نسبة الاقتصاد الخفي يمثل20% من الاقتصاد الرسمي وبالمقابل مصادر أخرى تشير إلى 10%[3].

و يوضح الجدول رقم (10) ، بعض تقديرات الاقتصاد الخفي لبعض الدول النامية منها ، حيث تقترب هذه النسبة في مصر 76 **%** المغرب 45 **%** و في دول أوروبية على سبيل المثال النرويج تقترب هذه النسبة من 23 % و النمسا 10% .

وفيما يلي الجدول يبين لنا حجم الاقتصاد الخفي لبعض الدول:

---

[1] قسم المعلومات، الظل الاقتصادي الأسود، على الخط 09/07/2008 www.mascenter.com/tp9_copy(108)htm

[2] Philippe Barthelemy, Travail Au Noir Une Economie Souterraine Un Etat De La Recherche, p28

[3] Pommerehne et Frey .les modes d'évaluation de l'économie occulte différentes approches et quelques resultants, op. Cit. P.32.

الجدول رقم (10) : حجم الاقتصاد الخفي كنسبة من الناتج القومي الإجمالي لعينة من الدول النامية وبلدان الاقتصاديات الانتقالية وبلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال الفترة (1972-1990)، الوحدة : نسبة مئوية %

حجم الاقتصاد الخفي %	الدولة	حجم الاقتصاد الخفي %	الدولة
	دول الإتحاد السوفيتي سابقا :		الدول النامية:
		76 - 68	- مصر
		45 -39	- المغرب
43-28	- أذربيجان	60 – 40	- بيرو
27-20	- ليتوانيا	35 – 25	- البرازيل
		70	- تايلاند
			بلدان الاقتصاديات الانتقالية:
	- بلدان منظمة التعاون الاقتصادي :	28 - 20	- بلغاريا
23 – 13	- النرويج		
10 – 8	- النمسا		

المصدر : عبد الحكيم الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، 2006، ص 20، 21.

الجدول رقم (11): اقتصاد الظل كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي (1988-2000)

الوحدة نسبة مئوية %

نسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي الرسمي	مجموعة البلدان
44 – 35	البلدان النامية
30 - 21	بلدان التحول الاقتصادي
16 - 14	بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE

المصدر : عبد الحكيم الشرقاوي مرجع سابق ص 22

بيد أن التقدير المنهجي يتم على أساس الأدوات الاقتصادية والسوسيولوجية لتحديد حجم التهرب والظاهرة المؤثرة هي الاقتصاد الخفي لذا نستخدم الأدوات الاقتصادية لقياس الاقتصاد الخفي والذي يحوي عناصر مختلفة مثل العمل خارج القانون وتجارة المخدرات والدعارة والمداخيل ذات طبيعة خفية كما ذكرنا سابقا، والتي يمكن إستخلاصها من خلال الآثار التي تظهر في السوق السوداء وسوق العمل، ونقدر بذلك الإختلاف بين الإيرادات والنفقات بحيث أن كل التأثيرات تكون معروفة.

والغرض من هذا القياس لا يزال مبهما عند الباحثين والذين اكتشفوا آثارا عديدة غير مفسرة وبالمقابل فإن الطرق المتعددة للقياس والتي تطبق في الولايات المتحدة الأمريكية تقريبا قد تم اختبارها ومع ذلك تم الإجماع على تعريف الاقتصاد الخفي أنه يقع خارج الحدود الحالية للقياس الإجتماعي والحضاري.ومن الممكن قياس الاقتصاد الخفي بطريقة مباشرة وذلك عن طريق تشكيل لجان خاصة تقوم بدراسة مجالات هذا الاقتصاد وأماكن موضعه، وتقوم بحساب مداخيل العاملين فيه ثم نقوم بجمع تراكمي ونضيفه إلى حجم الاقتصاد الرسمي وبالتالي نحصل على حجم الاقتصاد الكلي، لكن صعوبة هذه الطريقة تتجلى في صعوبة تقديره ومكان عمل فعاليات هذا الاقتصاد إضافة إلى أنه قد يكون الفارق كبيرا بين الحجم المقدر والحجم الفعلي، أو عن طريق توزيع إستمارات مخصصة ومعدة بدقة وأحيانا قد تكون الأسئلة مباشرة توزع على العاملين سواء كانوا بائعين أو مشترين في هذا الاقتصاد، للوصول إلى حجم المداخيل والمصاريف وإجراء مطابقة بينهما[1]، وعندما نستطيع أن نقدر حجم الاقتصاد الخفي يمكن تطبيقه مثلا في الجزائر على بائعي السجائر المهربة.

ولكن هذه الطريقة تحتاج إلى جهد كبير وإلى شفافية في الإجابة نظرا للحساسية الكبيرة أمام الأسئلة المتعلقة بالدخل والإنفاق.

أما في الجزائر تميز الاقتصاد خلال بداية التسعينات من القرن العشرين بظاهرة تنامي الاقتصاد الخفي والذي يحوي في طياته العديد من الأنشطة الاقتصادية الخفية والتي تولد مداخيل ضخمة تدخل غالبا في التقديرات الرسمية للدخل الوطني ولم تخضع لضرائب.

وتؤكد الدراسات التي أجريت في هذا الإطار ضخامة هذا الاقتصاد، ويرى البعض أن الحجم الكلي لأنشطة الاقتصاد الخفي تتراوح بين 20%و30% من الناتج الداخلي الخام[2]وأن حجم الأموال في هذا الاقتصاد 8 مليار دولار من إجمالي الدخل الوطني[3].

[1]- الاقتصادي الاقتصاد الخفي، على الخط، www.alliqtisad.com، 09/07/2008.

[2] علي بودلال، أثر الاقتصاد غير الرسمي على الاقتصاد الوطني، مداخلة ملتقى وطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة 2002-جامعة البليدة.

[3] على بودلال، النظام الضريبي في الجزائر واقع وتحديات ملتقى وطني، السياسة الضريبية في الجزائر، 2003 جامعة البليدة.

وقد أخذ الاقتصاد الخفي في الجزائر في التوسع بصورة كبيرة وأصبح يغطي ويمس قطاعات عدة ليشمل فئات وطبقات في المجتمع بداية من موظفي الدولة إلى الطبقات الأقل دخلا كما أن بعض ربات البيوت يمارسن أنشطة تدر عليهن دخلا غير مصرح به كما أن صغار موظفي الدولة يمارسون أنشطة ثانوية بعد انتهاء العمل المهني بالإضافة إلى فئات أخرى تمارس أنشطة غير مشروعة كالتهريب وتجارة المخدرات والرشاوى والتي تهدف إلى التقليل من الدخل المصرح به.

ولانتشار الظاهرة في المجتمع والاقتصاد أسباب متعددة أهمها الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق والذي أدى إلى فتح مجالات جديدة تجني الربح التي أخذت أغلبيتها المنطق غير الرسمي، كما أن الاختلال الذي عرفهما العرض والطلب الكليين والأسعار والأجور وأسعار الفائدة ومعدلات التضخم من جراء تدني أسعار النفط وغيرها من الاختلال التي كان له الأثر في توطيد أركان الاقتصاد الخفي.

كما أن جمود النظام الضريبي وعجزه في مواجهة التطورات الاقتصادية والاجتماعية من ناحية وارتفاع معدلات الاقتطاع الضريبي والأسعار الحدية للضرائب من الناحية الثانية خلق في ظل ضعف العقوبات وتواضع الإمكانيات و الحوافز القوية لتهرب والغش الضريبي باللجوء إلى ممارسة الأنشطة الخفية على مختلف المستويات.

لمعالجة الاقتصاد الخفي يجب أن تكون السياسة الاقتصادية أكثر فعالية لتقليل حجم هذا الاقتصاد ومن ثم إقترحنا عدة إجراءات للتعامل مع ظاهرة الاقتصاد الخفي أهمها:

- إعادة إصلاح النظام الضريبي.
- مراجعة أساس حساب الضريبة ومعدل الضريبة والتصاعد الضريبي.
- مراجعة مدى حدة العقوبات على التهرب الضريبي.
- مراجعة مدى ملائمة النظام الضريبي بصفة عامة

الفرع الثاني :الاقتصاد الخفي وعدم التوازن بين الإيرادات والنفقات

يمكن الكشف عن التهرب الضريبي من خلال مراقبة ما يلي :

1- الفرق بين الإيرادات والنفقات على مستوى الاقتصاد الكلي

هذه الطريقة يقارن بها المداخيل المصرح بها في التصريحات الضريبية بالنسبة لتقديرات المحاسبة الوطنية [1]، و تكمن هذه الطريقة إذن في مقارنة تقديرات الدخل المستمد من المحاسبة الوطنية، والتقديرات المبينة على أساس التصريحات الضريبية، الفرق بعد التصحيح يمثل الدخل غير المصرح

[1] Friedrich Schneider Dominick Enste Increasing Shadow Economies All Over The World Fiction Or Reality Discussion Paper No26iza Germany December 1998 P 6 ،7.

به، هذه الطريقة تستعمل مجمعات المحاسبة الوطنية بافتراض أن هذه المجمعات ليست مقدرة على أساس معطيات الإدارة الضريبية*.

ومع ذلك فإن تقديرات الدخل الوطني ليست دائما مستقلة تماما على تقديرات الدخل القائم على المعطيات الضريبية، وبالتالي فإن غياب الدخل عن المعطيات الضريبية يمكن أن يكون كذلك في المحاسبة الوطنية وبالتالي فإن مفهوم الدخل لتلك الهيئات يختلف وبالتالي فإن حجم التهرب إما يكون مبالغ فيه أو يكون أقل من المحدد.

ونشير إلى أن المحاسبة الوطنية تجمع كل مداخيل الأشخاص الطبيعيين سواء كانت هذه المداخيل خاضعة للضريبة أو لا تزيد عنى الحد الأدنى للإخضاع للضريبة على الدخل الإجمالي، لهذا الفرق نحن بحاجة إلى إجراء تصحيحاته إلا إذا كان الدخل غير الخاضع يكون غير مدرج في الحسابات، لهذا يجب خصم مختلف الإعفاءات من المحاسبة الوطنية لكي نستطيع مقارنة نتائج المحاسبة الوطنية مع التصريحات الضريبية، والفرق يكمن في حصة الدخل غير المصرح، به والتقدير الكاذب يكمن في الدخل غير المصرح به أو نقص التصريح بالنشاط العادي لم يأخذ بعين الاعتبار وهذا التعديل غير ممكن في هذه الحالات.

الطريقة الثانية تقوم على فرضية إمكانية الإخفاء الكامل أو الجزئي للدخل، ولكن هذا الأخير يمكن أن يظهر في شكل نفقات، ومع ذلك يقدر الديوان الوطني للإحصائيات الناتج الداخلي الخام بطرق ثلاث: إما عن طريق الانفاق الكلي أو قياس الدخل أو جمع القيم المضافة من كل الفروع ** استنادا إلى الأدلة التي تعبر عن نفسها في شكل تباين في الإيرادات والنفقات، هذه التقنية مطبقة على مستوى الاقتصاد الكلي والجزئي، و هذه الطريقة تستند إلى فكرة حتى ولو كان الدخل مخفيا أو منخفضا فالنفقات المتعلقة به سوف تظهر في مكان ما، وبالنظر إلى هذين المفهومين ينبغي من حيث المبدأ أن تكون على نفس القدر من الأهمية، والاقتصاد الخفي يقدر على أساس الفرق، هذه الطريقة تقارن التقديرات الرسمية للناتج الداخلي الخام من وجهة نظر الإنفاق ومن جهة نظر الدخل، على إفتراض أن النشاط الاقتصاد الخفي يشوه تقدير الناتج الداخلي الخام المقدر على أساس الدخل وإحتمال الخلط

---

*حسب فيتو تنزي: الاقتصاد الخفي هو مجموع الإيرادات المكتسبة والتي لا يصرح بها لإدارة الضرائب أي مجموعة الدخل غير محصى من قبل الحسابات الوطنية هذان التعريفان ليس بالضرورة صحيحان على سبيل المثال السلطات الضريبية والحسابات الوطنية تجمعان بياناتهم بصورة مستقلة عن بعضها البعض وبالعكس فإن بعض الأنشطة معروفة لدى مصالح الضريبة وليست مسجلة في المحاسبة الوطنية.

**في أغلب دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإن الناتج الداخلي الخام يحسب مرة من جانب الإنفاق وكذلك من جانب الدخل في المحاسبة الوطنية، وفي الكثير من الأحيان يكون الناتج الداخلي الخام من جانب الإنفاق أكثر من جانب الدخل هذا الفرق يترجم ويفسر بأنه نتيجة لوجود الاقتصاد الخفي.

بين هذه الأخطاء في تقدير ظاهرة الاقتصاد الخفي إذن هي متعددة، علاوة على ذلك يبدو غير واقعي أن الإستهلاك لا يتأثر في وجود الأنشطة الموازية.

2- الفرق بين الإيرادات والنفقات على مستوى الاقتصاد الجزئي

هذا الفرق بين الإيرادات والنفقات والذي يتعلق بالنشاط الخفي كما ذكرنا سابقا، يمكن الكشف عنه من خلال فحص دخل ونفقات العائلات على أساس المسح والعينات على المستوى الفردي، ووجود نفقات عالية بالنسبة للدخل المستخدم لتحديد مجموعات الأفراد والعائلات التي تنشط في الاقتصاد الخفي يمكن في سلوك هذه المجموعات والتي يمكن تحليلها واستخدامها لتحديد وتقدير الدخل المخفي، ووفقا لهذا الأسلوب لو أننا كونا عينة تمثل ذلك فالنتائج تعطي تقديرا للإقتصاد الخفي ومن ثم يصبح من الضروري أن هذا الفرق يصبح في النهاية من بقايا وأثر الاقتصاد الخفي على مستوى الاقتصاد الكلي[1]، وقد إستخدمت هذه الطريقة على أساس دراسة "مسح إنفاق الأسرة"والذي يقيم بطريقة مستقلة عن الدخل والإنفاق والفرق الناتج من هذا الحساب قدر بـ3%من الناتج الداخلي الخام في بريطانيا . الذي يتناسب مع تقدير الاقتصاد الكلي لـ . 1981 O'Higgins، 1980 MacAfee

تطبيق طريقة الفرق على المستوى الفردي سمحت بالعودة إلى معرفة هيكل الاقتصاد الخفي وفي معظم الحالات تتعلق هذه الدراسات بفئات من المكلفين بالضريبة وكذلك بعض العائلات وبعض أصناف الدخل والتي تثمن لنا تقدير الاقتصاد الكلي.

ويمكن أن نضيف أن هناك الكثير من الأنشطة المدرة للدخل والتي لا تتماشى مع هذا المعيار مثلا المقايضة المطبقة في الدول اللاتينية والتي تنتمي إلى هذا النوع من التسوية، أما فيما يخص دراسات الاقتصاد الجزئي المشكل يكمن في نقص المعطيات على الدخل ولاسيما فيما يتعلق بالمهن المستقلة.

الفرع الثالث :مراقبة سوق العمل كقاعدة لقياس الاقتصاد الخفي

سوق العمل عماد الفكر الاقتصادي في مختلف المدارس، النظر إلى سوق العمل من منظورين رئيسيين تنطوي تحتهما نظريات مختلفة لسوق العمل هذان المنظوران هما المنظور التقليدي والمنظور المعاصر لسوق العمل.[2]

ويشير المنظور التقليدي إلى منظومة فكرية و مفهوميه معينة تفترض وجود سوق تنافسي للعمل شانه شأن عناصر الإنتاج الأخرى (رأس المال، الأرض ، التنظيم) بحيث تتقاطع فيه منحنيات العرض والطلب على العمل فيتولد عن ذلك أجر توازني لتشغيل كامل ويتبنى هذا المنظور كل من المدرسة الكلاسيكية والنيوكلاسيكية والمدرسة الكينزية.

[1] Andrew Dilnot et Nick Morrris..What do we know about the black economy fiscal studies.1981.p.58,73.

[2] بن عزة محمد الأمين، يتيم محمد، واقع سوق العمل في البلدان العربية، مداخلة في ملتقى دولي حول البطالة 2006-جامعة البليدة.

أما المنظور المعاصر لسوق العمل فإنه يشمل عددا من النظريات والاتجاهات التي سعت إلى تفسير الاختلال في سوق العمل وبروز ظاهرة البطالة اعتمادا على صياغة بعض الفروض المتعلقة بهيكل سوق العمل وآلية التوازن الداخلي لهذه السوق ومن أبرز هذه النظريات التي تهمنا هنا هي نظرية تجزؤ السوق ونظرية احتلال السوق.

إن القراءة الأولية للمعطيات الإحصائية والصادرة عن الهيئات المختصة تظهر ارتفاعا كبيرا في معدلات البطالة في العالم والتي تعد من أهم واخطر المشكلات التي تعاني منها معظم النظم الاقتصادية في العالم وتؤدي إلى نتائج سلبية في المجال الاقتصادي والاجتماعي وتعمل الحكومات على خفض معدلاتها والتخفيف من أثارها، وأصبحت مجال اختبار لقدرة النظام الاقتصادي على النمو بالسرعة الكافية لتوفير فرص العمل وإعادة تشغيل الوحدات العاطلة في أقل قدر ممكن من الزمن[1].

وتشير الإحصائيات المقدمة من قبل الحكومة الجزائرية أن معدل البطالة انخفض من 29% سنة 1999 إلى 24%عام 2003، ويشير خبراء إلى البلوغ معدل البطالة 24% يعني أنها استطاعت توفير 450000 منصب عمل سنوي على مدى خمس سنوات وهذا غير معقول لأن ما تحقق حسب الإحصائيات الرسمية لا يتجاوز 120000 منصب عمل سنويا[2] .

إن الارتفاع المشبوه في معدل البطالة وانخفاض المعدل الرسمي لتشغيل اليد العاملة يمكن أن يقودنا للتفكير أن بعض العمال يحصلون على مداخيل من القطاع غير الرسمي، بالإضافة أن عملية البحث في وجود حجم لسوق العمل الخفي يمكن أن يتم من خلال الاستقصاء وهذا من خلال اخذ عينة من السكان و مسائلتها و تكون الأسئلة مركزة حول إحتمال مشاركتها في الاقتصاد الخفي[3] سواء تعلق الأمر بكونهم مشترين أو بائعين في السوق الخفي الإستبيان ينتظر منه ايجا بات حول ساعات العمل أو الأجر الساعي حتى يتسنى لنا تقدير الاقتصاد الخفي من حيث الناتج الوطني الخام ولكن التقدير يتنوع حسب العرض(العمال)والطلب(المؤسسات)، وإذا ما كانت تطبق عند تقدير الأجور المنخفضة أو الأجور المرتفعة ومقارنة الأجور المدفوعة للعمال في القطاع الرسمي.

تطور الاقتصاد الخفي يمكن الكشف عنه بمقارنة معدلات المشاركة في الاقتصاد الرسمي للعمل في زمن ما مقارنة بفترات، هذه الطريقة تستخدم بصورة رئيسية في ايطاليا، لأن انخفاض المعدل الرسمي لتشغيل اليد العاملة يظهر لنا ضخامة الاقتصاد الخفي، لكن اختيار معدل المشاركة الحقيقي والذي يقارن المعدل الرسمي يمكن مقارنته في بلد آخر ولفترات زمنية مختلفة، ومقارنة هذين المعدلين تسمح لنا بتقدير حجم اليد العاملة غير القانونية مقارنة بالخارج ولفترات زمنية مختلفة، هكذا فإن حجم

---

[1]. محمد ناجي حسن خليفة، البطالة والنمو الاقتصادي في جمهورية مصر العربية، مداخلة الملتقى الدول حول البطالة، 2006، جامعة البليدة.

[2] بن عزة محمد الأمين، يتيم محمد مرجع سابق.

[3] Friedrich Schneider Shadow Economies Of 145 Countries All Over The World What Do We Really Know Department Of Economies University Linz Austria 2004 P35.

الاقتصاد الخفي قدر من خلال تطبيق الإنتاجية المتوسطة لليد العاملة وقيمة التقدير مرتبطة بالفرصة الأساسية أين تكون الإنتاجية المتوسطة نفسها في القطاعين، وفي الواقع لو نريد الحصول على تقدير للاقتصاد الخفي بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي يجب طرح فرضيات حول إنتاجية العامل في القطاع الرسمي وغير الرسمي.

بعض السلبيات يمكن أن تواجه هذه الطريقة أولا عند مقارنة المعدل الرسمي للمشاركة في سوق العمل بمعدل مختار كأساس، فإننا نطرح مشكلة اختيار هذه القيمة فإن الطريقة مرتبطة بالدخل الخاص بالعمل دون الأخذ بعين الاعتبار الدخل الخاص بالرأس المال هذا غير قانوني في حالات الاعتماد على نظام التحقيقات عند العمال والمؤسسات وسلبيات التقدير خاصة بالإجابات المقدمة وطريقة الحصر أو إحصاء التشغيل هي كذلك تعتمد على استخدام تنبؤات الإنتاج مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الديمغرافية منها حجم الاقتصاد الخفي بعد خصم التشغيل المصرح به حقيقيا، ومرة أخرى الطريقة تستند إلى التنبؤ وبالتالي فإن التقدير لا يكون موثوق بسبب عدم الثقة.

الفرع الرابع :الآثار النقدية للاقتصاد الخفي.

يلجأ الناشطون في الاقتصاد الخفي لإجراء العمليات النقدية إلى الدفع الفوري حتى لا تظهر هذه العمليات في الكشوف والتقارير[1]، لكن ولو أن هذه التعاملات لا تترك آثار عقابية فإنها تلاحظ، لأن الطلب على النقود يزيد لتلبية الحاجيات المرتبطة بالاقتصاد الخفي فهذا التغير يمثل الاقتصاد الخفي، وهناك ثلاث نظريات يمكن التميز بينها، الأولى والثانية تعتمدان على فرضية أن استخدام النقود السائلة أقل كشفا مقارنة بالعمليات البنكية مثل استخدام الشيكات والذي يميزها عن الاقتصاد الخفي والتي تؤثر في الميدان النقدي من حيث الهيكل والحجم، ومن ناحية أخرى الطريقة الثالثة والتي تستند إلى افتراض وجود علاقة ثابتة بين مجموع المبالغ ومجموع الأنشطة المدرة للدخل(أسلوب النسب والمؤثرات).

1 - العلاقة بين النقود المتداولة والودائع تحت الطلب.

حجم الاقتصاد الخفي يمكن تحديده من خلال التغيرات في نسبة النقد المتداول والودائع تحت الطلب أو الجارية في المؤسسات المصرفية أو بما يسمى بالمعدل النقدي أو معدل السيولة هذا المعدل يبقى ثابتا إذا لم يكن هناك اقتصاد خفي أو عندما تكون أهمية النسبة ثابتة، فرضية الوجود في الماضي وهي فترة خالية من النشاط الخفي وتحديد هذه الفترة يسمح بالحصول على مرجع أن أساس مقارنة سيولة المرجع والفترة المدروسة تسمح بالكشف عن العمليات غير القانونية.

معدل الفترة المدروسة > معدل فترة المرجع (الأساس) = ارتفاع الأنشطة الخفية.

---

[1] Pommerehne et Frey .les modes d'évaluation de l'économie occulte différentes approches et quelques résultats, op. Cit. p 8.

هذه النظرية أدخلت من طرف Gagan سنة 1958 ولم تعرف إلا بعد أعمال Gutmann سنة1977 هذا الأخير يطرح ثلاث احتمالات، الأول هو أن لا توجد أية وسيلة دفع تتم بها التسوية في الاقتصاد الخفي إلا الدفع النقدي وبوجه الخصوص الشيكات وحتى المقايضة فهي مستبعدة مادام الدفع النقدي هو الشكل الوحيد لدفع المعاملات غير المنظمة والتي ليست خاضعة للضريبة، والفرق يمثل نمو الاقتصاد الخفي[1].

والاحتمال الثاني هو أن سرعة التداول في الاقتصاد الخفي والاقتصاد الرسمي هي نفسها وهذا يسمح أن يكون النمو النسبي لهذه العملية يحول إلى تقدير من حيث الناتج المحلي الإجمالي للاقتصاد الخفي، الاحتمال الثالث ينطوي على الإشارة إلى ثبات التقرير المرجعي هذا الأخير لا يتغير إلا في حالة تطوير القطاع الخفي.

ففترة الأساس بالنسبة لـ Gutmann هي من 1937إلى 1941 وهي الفترة المرجعية والتي يجب أن تتصف بنسبة النقود/الودائع وهذا في غياب الاقتصاد الخفي.

لقد شكك Feige في الاحتمال الأول لـ Gutmann [2] وفي الواقع يدعى أن الأنشطة الخفية يمكن أن تتم بواسطة الشيكات أو حتى بالبطاقات الإليكترونية دون أي خطر حقيقي للكشف وبالتالي يمكن استبعاد الفرضية الأولى.

وفي الواقع فإن الفترة التي أختارها Gutmann تتصف بغياب الاقتصاد الخفي وثبات المعدل النقدي وهو كذلك موضوع شك، وقد جاء هذا في أعمالGagan أن هناك عدة عوامل تؤدي إلى تغير هذه النسبة، مثل تكلفة الفرصة البديلة لاحتجاز السائل النقدي وكذلك الدخل الحقيقي المتوقع، وحجم تجارة التجزئة ومستوى الضرائب على الدخل ومعدلات الجريمة وانعدام الأمن قد يؤدي إلى تغير في سلوك احتجاز السيولة، بالإضافة إلى ذلك فإن تجارب الدول الصناعية والولايات المتحدة الأمريكية أثبتوا أن معدل ثابت و نشير إلى أن دول مثل ايطاليا وهولندا عرفوا تخفيض حاد للاقتصاد الخفي، هذا ربما يكون غير صحيحا، فمعدل السيولة انخفض بانتظام في الهند سنة 1950 ونهج المعدل الثابت قد يؤدي إلى نتائج منافية للمنطق، وأخيرا فإن فرصة التكافؤ بين سرعة الحركة في القطاع الرسمي وغير الرسمي لا تزال مقيدة. فالوحدة النقدية لا تنتج بالضرورة نفس الدخل في القطاع الرسمي عن القطاع غير الرسمي لأنها تختلف من حيث الهيكلة، ويقول Feige بأن هذه الفرصة تولد تقدير أقل للاقتصاد الخفي بحجة المعاملات قبل الإنتاج النهائي يكون أقل أهمية وأن هذا يعرض أساس الضمان.

---

1 Gutmann.pm.the subterranean economy. Financial analyst journal p 24.27.34.

2 Feign El.Howbigist The Irregular Economy. Challenge Vol 22 N°05 P ‹5 ‹13.

2- طريقة المعاملات.

هذا الأسلوب يستند أيضا على الآثار المترتبة عن الاقتصاد الخفي في المجال النقدي، والفرضية الأساسية هي أن الناتج الداخلي الإجمالي الرسمي مثله مثل الناتج الداخلي الإجمالي غير الرسمي يولد معاملات نقدية وعلاقة نقود/معاملات تبقى ثابتة، لذا أدخل Feige هذا الأسلوب من أجل جعل المعادلة كمية باعتبار أن النقود هي الوسيلة الأساسية للقياس في هذا الأسلوب، وكل تغير في الكتلة النقدية مرتبط أساسا بتطور المعاملات الواقعة في الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي ويقوم بتشبيه تطور الناتج الداخلي بتطور المعاملات الواقعة في الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي إذ يصبح من الممكن حساب الناتج الداخلي الإجمالي الرسمي من خلال الناتج الداخلي الكلي. وكذلك نستنتج أن الباقي يمثل الاقتصاد غير الرسمي.

إذن هناك فرضيات حول قيمة المعاملات النقدية من ودائع جارية أو تحت الطلب والتي يمكن ملاحظتها وكذلك الناتج المستخلص أي الفرق بين الإنتاج الكلي والناتج الرسمي يكون موجبا فإنه هناك اقتصاد غير رسمي.

مع ذلك فإن Feige تحصل على اقتصاد خفي سالب في أول وهلة في الولايات المتحدة الأمريكية الفترة 1939-1968 إذ انخفض هذا الفرق خلال الحرب العالمية الثانية وقد قام بتغيير نظريته وقام بتحليل وتقدير سرعة التداول حتى تكون أكثر كفاءة.

النتائج الجديدة كانت أكثر واقعية من النتائج السابقة مع زيادة كبيرة في القطاع الخفي خلال الحرب العالمية الثانية تبعه تراجع هذا الاقتصاد في سنة 1968 والعودة مرة أخرى إلى نسبة 27% من الناتج الداخلي سنة 1979.

3- أسلوب الاقتصاد القياسي للمعادلة النقدية

رداً على الدراسات السابقة والتي تستبعد أي تأثيرات أخرى غير تضخيم وتوسيع احتجاز النقود في الاقتصاد الخفي، قام كل من Vito-Tansi و Klouhand بتطوير البديل أو ما يعرف بالمعادلة النقدية وهذا سنة 1980 حيث قاما بحساب وبطريقة تقديرية دالة الطلب على النقود[1]، هذا الأسلوب يسمح بإدخال تأثير عوامل أخرى على طلب السيولة لضمان أن الاختلافات الإضافية يمكن أن تنسب إلى الاقتصاد الخفي، وقام الباحثان باستخدام المتغيرات التالية: الدخل الحقيقي، حصة الأجور في هذا الدخل، معدل الفائدة على الودائع و معدل الضريبة. وفي الواقع اقتنعوا أن الأنشطة الخفية هي السبب المباشر في الضرائب المرتفعة وأثبتوا أن هناك علاقة ايجابية تربط هذين العنصرين في أعمالهم.

الفكرة الأساسية التي سعى إليها الباحثان هي تحديد معادلة الطلب على النقود والتي تسمح بتحديد وقياس أثر التغيرات الضريبية على هذا الطلب، هذه الصيغة يفترض أن هناك معاملات في الاقتصاد

[1] عبد الحكيم الشرقاوي مرجع سابق ص 73.

الخفي تتم بالنقود ونتيجة لذلك يكون تخزين للثروة وعليه نقوم بتقدير الأصول النقدية بدون ضرائب والفرق بين هذين المجمعين أنهما يعطيان نقود غير قانونية تطرح من M1 حتى تعطينا النقود القانونية، وبتقسيم الناتج الداخلي على هذه الكتلة نحصل على سرعة التداول في النقود و نفترض أنها متساوية في الاقتصاديين الرسمي وغير الرسمي وبضرب السرعةx حجم الكتلة غير قانونية تعطينا حجم الاقتصاد الخفي وحجم التهرب الضريبي نحصل عليه بضرب معدل المتوسط للضريبة x حجم الاقتصاد الخفي، الانتقاد الرئيسي لهذه الطريقة هو اعتبار أن سرعة التداول النقدي المفترضة متساوية في الاقتصاد الرسمي والخفي، بالإضافة إلى ذلك فان هذه التقديرات للاقتصاد القياسي لم تأخذ بعين الاعتبار اثر الضريبة على الاقتصاد الخفي كما لا تأخذ بعين الاعتبار أشكال التهرب الضريبي التي تجري من الناحية النقدية والتي ليست لها علاقة بالاقتصاد الخفي، فعلى سبيل المثال طلب الإعفاءات أو الخصم الذي يسمح بتخفيض العبء الضريبي دون التأثير على السيولة، وبالمثل فإن فرضية الربط بين القطاع الخفي ومعدل الضريبة المرتفع غير صحيحة فإن هناك حصة من الدخل غير القانوني مستقل عن مسألة الضريبة مثل الأجانب غير شرعيين بالتالي الفرضية هشة بالنسبة للنموذج.

4- طريقة عوامل الإنتا!

تستند هذه الطريقة على اختيار أحد عوامل الإنتاج وتعميمه على الاقتصاد، فالفرضية الأساسية تقوم على أساس وجود علاقة ثابتة بين العامل والناتج الكلي لدولة ما، ويأخذ في الحسبان تطور الإنتاج وكذلك التكنولوجيات، واستنادا إلى الاستهلاك الكلي لهذا العامل يمكن لنا خصم الناتج الداخلي الإجمالي المقدر للاقتصاد وعملية استبعاد هذا الناتج من الاستهلاك الكلي تسمح لنا بتقدير حجم الاقتصاد الخفي هذه التقنية استخدمت في الهند[1].

فمثلا بأخذ عامل إنتاج الكهرباء، باستهلاك هذا العامل يساهم في رفع الناتج وفي الواقع هناك علاقة ثابتة بين هذين العنصرين، فالكهرباء في الواقع هي استهلاك وسطي ونهائي في نفس الوقت وأي تغير في الاستهلاك النسبي ليس مدرج في الاقتصاد الخفي، بالإضافة إلى إمكانية رفع الناتج الوطني دون المزيد من الكهرباء المستهلكة.

علاوة على ذلك فإن مقاييس التحكم في الطاقة أو البدائل الطاقية تنوع الاستهلاك دون الدخول في الاقتصاد الخفي فالسؤال المطروح هل هناك حقا عامل إنتاج يضمن استقرار العلاقة مع الناتج الداخلي الإجمالي؟

1 Somchai Richard Comment Mesures La Fraude Fiscale Brève Description Des Principales Techniques- Finances Et Développement P38-40.

5- طريقة الضريبة القانونية.

يسمح هذا الأسلوب بتحديد الخسارة في الإيرادات الضريبية المستحقة على نشاط الاقتصاد الخفي، وتحسب الضريبة القانونية باعتبار أن الرقم الاسمي للدخل الوطني هو قاعدة جيدة لحساب الضريبة على الدخل وهذا بعد تصحيح الإعفاءات والخصومات المسموح بها في القانون الضريبي.

الأمر الذي يسمح لنا بتحديد القاعدة الضريبية والشرائح الضريبية مرتبطة بحساب توزيع الدخل في البلاد، انطلاقا من الدراسات الرسمية حول مدا خيل ونفقات العائلات الذي نحصل عليه بتطبيق معدل ضريبة الدخل مقابل الشرائح المعطاة وهذا بعد استخلاص الضريبة المستحقة الحقيقية، هذا الأسلوب يضم نقاط ضعف الناتج الداخلي الرسمي، والذي لا يأخذ في الحسبان الدخل غير المصرح به، لذا فإن قياس الضريبة غير المدفوعة مهما كان السبب يطرح لنا إشكال بحيث لا يكون هناك تمييز بين ما هو قانوني وغير قانوني في العقد، والذي يفرق بين الغش والتهرب الضريبي، فضياع الإيرادات في وقت تحصيلها هو نتيجة لعدم كفاءة الإدارة الضريبية، وكذلك حساب الدخل ليس مجرد إلا تقدير بناءا على معطيات إحصائية صحة هذه المعطيات نسبية كما قال "كينز".

6- طريقة ثبات علاقة الضريبة.

تتطلب هذه الطريقة نسبة تمثيلية يكون فيها التهرب الضريبي في حده الأقصى، نحدد من خلالها العلاقة بين الضريبة والناتج المحلي الإجمالي، فحجم التهرب ناتج عن الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحصلة، هذا الفرق يعطي لنا فكرة حول عدم كفاءة الإدارة الضريبية.

من خلال قياس نمو التهرب الضريبي أكثر من القيمة الإجمالية، غير أن هذه الطريقة تتضمن بعض القيود.

الأول يتعلق باختيار النسبة التمثيلية لشرط جزئي نتيجة التقدير إذا كانت السنة المختارة كانت فيها العلاقة: الضريبة/PIB مرتفعة[1]فإن التقدير مبالغ فيه.

والثاني الطريقة فيه تقوم على أساس ثبات العلاقة بين الضريبية/ PIB هذا التوازن مقيد جدا وفي الواقع تفسير أن كلا من الضريبة والناتج يمكن في أي حال من الأحوال تغيرهم ومن ثم العلاقة ثابتة، وكل تغير يعمل على تغيير العلاقة، وارتفاع الضريبة يولد تقدير ناقص للتهرب الضريبي.

7- طريقة النمذجة الناعمة Soft Modelling

هذا الأسلوب أدخل من قبل Weck Frey Pommerehne بعد المعاينة ربط هؤلاء معادلة طلب النقد الفوري بالاقتصاد الخفي، بالمقابل هؤلاء وضعوا بشكل واضح الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بتأثيرات الاقتصاد الخفي، من بينها الاقتطاعات التي يتحملها القطاع الرسمي والمتمثلة في الضرائب والضمان الاجتماعي، وخاصة القوانين التي تمس القطاع الرسمي بما فيها الرقابة والغرامات

[1] Cecile bazart, la fraude fiscale : modélisation du face a face état-contribuables op cit, p65.

المرتبطة بكشف الأنشطة السرية وكذلك السلوك المعادي للضريبة والذي يمكن أن يزيد الشعور بالظلم وغياب العدالة الضريبية ومعارضة القوانين الحكومية وشروط العمل، ولو أن فترة العمل الرسمي قلت فإن الفرد يلجأ إلى العمل السري أو الخفي إذن عن طريق الاقتصاد القياسي والمسماة بالنسبة الناعمة Soft Modelling استطاع الباحثون رسم اتجاهات تطور الاقتصاد الخفي في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة1952-1980 وكذلك ألمانيا في الفترة 1960-1978، هذه الطريقة تعكس زيادة الاقتصاد الخفي بين هذين البلدين، هذا الإجراء بطبيعة الحال حساس بالنسبة لمواصفات النموذج وخاصة بأوزان كل متغير يدخل في التحليل، إذن هو حساس بالنسبة لفرضيات التشابه بين الاقتصاديات، لذلك من الضروري النظر إلى الأرقام بحذر وخاصة في المقاربة بين البلدان وهذا لعدة أسباب منها الالتباس بين المصطلحات، لذا علينا أن نشدد على توزيع وتنويع الأساليب القائمة لقياس الظاهرة، وكذلك في وجود عددا كبيرا من القيود من الأفضل قبل أية مقارنة ضمان أن نفس تقنية الحساب قدر استخدمت[1].

8- النموذج القياسي لمعادلة الطلب على العملة لـ Vito-Tanzi

يهدف النموذج إلى تقدير حجم الاقتصاد الخفي وذلك بدلالة الدخل غير الرسمي، والفكرة الأساسية لنموذج الطلب على العملة هو تحديد الطلب على العملة بوضع تقديرين لحيازة العملة:

- التقدير الأول حينما لا يكون المتغير الضريبي يساوي الصفر.
- التقدير الثاني حينما يكون المتغير الضريبي مساويا للصفر.

يطلق على الفرق الموجود بين التقديرين نتيجة لوجود المتغير الضريبي بالنقود غير المشروعة بعد ذالك يمكن تحديد، سرعة التداول النقدي بقيمة إجمالي الناتج الداخلي الخام على مقدار النقود المشروعة، ويستخرج حجم الدخل الخفي[2] بضرب مقدار النقود غير المشروعة في سرعة تداول الدخل النقدي والتي يفترض أن تكون نفسها في الاقتصاد الرسمي والخفي[3]، ويحدد مقدار التهرب الضريبي بافتراض أن السعر المتوسط للضريبة المطبق في الاقتصاد الخفي هو نفسه المطبق في الاقتصاد الرسمي، وقد حدد متغيرات النموذج الطلب على العملة بـ:

نسبة العملة الإجمالية للنقود في التداول وهي المتغير التابع ويعبر عنه بالرمز $\frac{a}{T2}$.

حيث : a: مقدار العملة المتداولة.

T2: تمثل إجمالي النقود المتداولة.

---

[1] cecile bazart ، la fraude fiscale : modélisation du face a face état-contribuables op cit ، p ، 65 ،66.

[2] عبد المعطي البهواشي، عوامل التهرب من الضرائب على الدخل، مجلة مصر المعارة، العدد 404، 1986.

[3] عبد الفضيل محمد ودياب، ج أبعاد، ومكونات الاقتصاد الخفي وحركة الأموال السوداء في الاقتصاد الرسمي مجلة مصر المعاصرة، العدد400، 1995.

ولتحديد المتغيرات المفسرة أو المستقلة يجب علينا دراسة العوامل التي تؤثر على المتغير التابع $\frac{a}{T2}$

وهي إما عوامل هيكلية طويلة الأجل أو عوامل دورية قصيرة الأجل

المعايير القانونية تنقسم هذه العوامل إلى عوامل مشروعة وعوامل غير مشروعة.

- **العوامل المشروعة**

ضمن العوامل طويلة الأجل والتي تؤثر في نسبة العملة وهي استخدام البطاقات الإلكترونية وانتشار فروع البنوك التجارية ولذا استخدم "فيتو تانزي" متوسط الدخل الوطني لكي يعكس العوامل السابقة.

كما أن تركيب الدخل والتغيرات التي تحدث فيه على نسبة العملة $\frac{a}{T2}$ ونقصد بها الأجور والرواتب وزيادة هذين العنصرين يزيد في العملة.

كما أن لسعر الفائدة أثر سلبي على طلب العملة وهو أثر سلبي، وزيادة سعر فائدة يؤدي إلى زيادة الودائع لأجل مع بقاء العوامل الأخرى على حالها تنخفض القيمة $\frac{a}{T2}$.

- **العوامل غير المشروعة**

حتى ولو لم تكن هناك ضرائب فنسبة العملة تتأثر ببعض الأنشطة غير المشروعة والتي تحقق باستخدام العملة، فزيادة الأنشطة غير المشروعة يصاحبها زيادة في $\frac{a}{T2}$.

ومن المفترض أن زيادة الضرائب يؤدي إلى زيادة استخدام العملة ومن ثم زيادة $\frac{a}{T2}$، ويتحدد مستوى الضريبة بثلاثة عوامل:

- نسبة حصيلة الضريبة على الدخل الشخصي بالنسبة للدخل الشخصي.
- السعر الحدي للضريبة على الدخل الشخصي ويعبر عنه بالسعر المفروض على الشرائح العليا.
- المعدل المتوسط للضريبة على الدخل الشخصي من الودائع.

- **فرضيات النموذج**

افترض "فيتو تانزي" الفرضيات التالية:

- الاقتصاد الخفي هو نتيجة لارتفاع الضرائب.
- نستخدم النقود أو العملة في معاملات الاقتصاد الخفي دون غيرها.
- تساوي سرعة تداول النقدي في الاقتصاد الرسمي والخفي.

- **متغيرات النموذج**

كما ذكرنا سابقا فإن متغيرات النموذج هي كالآتي:

- $\frac{a}{T2}$ نسبة العملة إلى النقود حيث، a: مقدار العملة المتداولة، و T2: تمثل إجمالي النقود المتداولة، وتستعمل العملة وودائع الطلب وودائع الأجل. ويمثل $\frac{a}{T2}$ المتغير التابع.

أما فيما يخص المتغيرات الخارجية وهي كالآتي:

- y_m: متوسط الناتج الداخلي الخام.
- $\frac{R}{Y}$: نسبة الأجور(المتعاملين) إلى الناتج الداخلي الإجمالي (y).
- $\frac{Tx}{Y}$: نسبة الضرائب إلى الناتج الداخلي الخام .
- i: معدل الفائدة
- **الشكل الرياضي للنموذج**

يستخدم نموذج الادخار غير الخفي المتعدد لتقدير دالة الطلب على العملة وتأخذ الدالة الشكل اللوغاريتمي التالي :

$$\text{Log}\left(\frac{a}{T2}\right)= b_0+b_1 \log (ym)+b_2 \log \left(\frac{R}{Y}\right)+b_3 \log\left(\frac{T}{Y}\right)+b_4 \log(i)+\infty$$

حيث ∞: متغير عشوائي (ذو قيمة متوقعة = 0 وتباين ثابت)

b_0: ثابت

$b_1 b_2 b_3 b_4$: معالم المتغيرات الخارجية التفسيرية.

ومن المتوقع أن تكون قيمة معلمي y_m، i، ثابتة b1‹0، ‹0 b_4 ‹0

ومعلمي: $\frac{Tx}{Y}$ و $\frac{R}{Y}$ موجبة b_2‹0، b_3 ‹0.

- لقد تم استخدام نسبة العملة إلى النقود $\frac{a}{T2}$ للتعبير عن المتغير التابع ويشمل T_2 كل من النقد المتداول خارج الجهاز المصرفي وودائع الجارية وغير الجارية بالعملة المحلية أو الصعبة.
- تم الحصول على بيانات متوسطة الناتج الداخلي الخام بقسمة الناتج بتكلفة عوامل الإنتاج على عدد السكان لكل سنة.
- نفس الشيء بالنسبة للأجور وذلك على مستوى الناتج الداخلي الخام لكلفة عوامل الإنتاج.
- نسبة الضرائب إلى الناتج الداخلي الإجمالي لكلفة عوامل الإنتاج فقد تم اختيار الضرائب على الاستهلاك والجمركة باعتبارها أكثر حصيلة وتأثير على المتغيرات الاقتصادية.

- تم التعبير عن سعر الفائدة بأعلى سعر يعكس سعر المطبق على شهادات الاستثمار لأنه يمثل أفضل مقياس لتكلفة الفرصة البديلة لحيازة العملة.

- **المدخلات أو المتغيرات المادية**

كما ذكرنا سابقا فإن استهلاك الكهرباء يمكن أن يكون مؤشر لوجود الاقتصاد الخفي باعتبار مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، واستخدام طريقة فرق معدل نمو إيجابي الناتج المحلي الإجمالي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد الخفي .

و يتفق الباحثين الاقتصاد الخفى على انه من الصعب تقدير حجم هذا الاقتصاد لأنه أصلاً اقتصاد خفى. إلا أن ذلك لم يمنع من محاولة التوصل إلى تقدير حجم هذا الاقتصاد. وعند محاولة تقدير حجم هذا الاقتصاد ، وُجد أن هذه التقديرات متضاربة وذلك بسبب عدم الاتفاق على تعريف محدد للاقتصاد الخفى، ومن ثم يختلف التقدير باختلاف تعريف الأنشطة التى يتم تقديرها .كذلك تتعدد الأساليب المستخدمة فى تقدير حجم الاقتصاد الخفى وتختلف من حيث المدخل المستخدم فى القياس. ولذلك لا يستطيع أي من الذين تناولوا هذا الموضوع الادعاء بأنهم قد قاموا بتقدير حجم الاقتصاد الخفى بدقة.ويوجد هناك فى الواقع مجموعتين من الأساليب لتقدير حجم الاقتصاد الخفى. وتسمى المجموعة الأولى بالأساليب المباشرة ، والتى تقوم على أساس تقدير الأنشطة التى تتم فى الاقتصاد الخفى وتجميع هذه الأنشطة لنحصل على تقدير للمعاملات التى تتم فى هذا الاقتصاد. ونظر لصعوبة مثل هذه الأساليب المباشرة فقد استخدمت طرق أخرى غير مباشرة. وتقوم هذه الأساليب. ويرى [1982] Frey & Bruno أن ما يتم قياسه فى هذه الدراسات التى تقوم على تقدير حجم الاقتصاد الخفى يعد أمرا غير واضح. فقد يكون حجم المبادلات التى تتم فى هذا الاقتصاد ، مثال ذلك المبيعات من المخدرات وغيرها من الأنشطة ، أو قد يتناول جانبا واحدا فقط من هذا الاقتصاد ، مثل عملية التهرب الضريبى. ولذلك فانهما يريان أنه من الأفضل محاولة تحديد العوامل المسئولة عن الاقتصاد الخفى بدلا من محاولة تقديره .وبالرغم من وجاهة وجهة النظر هذه فإننا لا يمكننا التقليل من أهمية عملية تقدير حجم الاقتصاد الخفى. فلا شك أن إلحاح الحاجة نحو تحديد العوامل المسئولة عن وجود الاقتصاد الخفى ستعتمد أساسا على مدى كبر أو صغر حجم الاقتصاد الخفى. فالحاجة الماسة لتمييز العوامل المسئولة عن الاقتصاد الخفى تنشأ فقط إذا كان حجم هذا الاقتصاد جوهريا بالدرجة التى تؤثر على أداء الاقتصاد الرسمى.

خلاصة الفصل

إن التهرب الضريبي ظاهرة معقدة و متعددة الجوانب وغامضة و من الصعب تحديده و تقديره وقياسه، وفي غياب معطيات موثوقة حول البحث يجب اقتباس تقديرات تقريبية.

والتحليل السابق يوضح حجم عدم اليقين بشأن قياس كمي لهذه الظاهرة، وفي الواقع فإن COWELL وفر مجموعة واسعة من تقديرات وهو يؤكد هشاشة هذا التقدير علاوة عن ذلك من سنوات الثمانينات في معظم الدول المتطورة هناك مجهودات بذالك لإدخال جزء من الاقتصاد الخفي في حسابات الوطنية.

التحليل الشامل المعطى في هذا الفصل يؤدي إلى نتائج مختلفة لسلوك التهرب الضريبي وإذ كان العنصر القانوني لا يبدوا أكثر ملائمة لإنشاء وبناء هذا التحليل، فإنه يسمح مع ذلك ببناء النماذج التحليلية وكشف دوافع المتهربين، وفي الواقع فإن وصف الادخار القانوني يساعد في فهم ودراسة نماذج سلوك المكلفين في الميدان الضريبي، إذا فمجموع السلوك من التهرب الضريبي وعمليات الغش لها نفس النتائج على المستوى الاقتصادي ، وبالتالي فالغرض منه اقتراح دراسة نستخدم فيها التعريفات السابقة، فالمكلف يبحث عن الربح والاقتصاد في الضريبة ولكن يمكن أن يكشف ويعاقب، وتمثيل قرار المكلف يجب أن يدمج معه الدافع من ذلك والخطر المرتبط بالمراقبة، ووجود فرص الغش والتهرب يتطلب تسليط الضوء على طبيعة إستراتيجيات التهرب والتي يعبر عنها كرد فعل لعملية الإخضاع، وهذا يتطلب اختيار آثار العبء وكذلك الاقتطاع يسمح لنا بتحسين رؤيتنا إلى مظاهر التهرب والغش الضريبيين.

الفصل الثالث

أسباب و مجالات التهرب الضريبي

تمهيد

تعتبر الرقابة الضريبية أحد أدوات الحد من التهرب الضريبي* وأداة لتشجيع المكلفين حتى يكونوا صادقين في تصريحاتهم[1]، كما أن الرقابة تعتبر أيضا أداة لتعزيز إيرادات الدولة وبالمقابل فهي تضمن مداخيل إضافية في شكل حقوق مسترجعة وغرامات محصلة.

والعدالة الضريبية ترتكز على مبدأ دستوري وهو المساهمة في تمويل الدولة حسب المقدرة التكلفية، و تشكل أيضا حق المكلف في الاستفادة من معاملة ضريبية عادلة من قبل المشرع بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الضريبية يجب أن تلعب دورا مهما لضمان قواعد المنافسة بين مختلف الأعوان الاقتصاديين، وبالتالي نستطيع تحقيق كل هذه الأهداف عن طريق مكافحة التهرب والغش الضريبيين، وهذا ما يسمح لنا بأخذ هذه المكافحة كهدف أساسي لرقابة الضريبة، وكل الأهداف الأخرى لا يمكن فصلها عن هذا الهدف.

ولفهم وتشخيص وضعية الرقابة الضريبية كان لابد علينا فهم هذه الظاهرة أين تكون المكافحة هدف أساسي لرقابة الضريبية، ولفهم أي ظاهرة يفرض علينا ملاحظة تعقدها وبالمقابل فإن الدراسة تفترض التحليل والبحث في أبعادها، و آثارها في إطـار دراسة كلية تأخذ في الحسبان قوتهـا ومحيطها العام (الحالة الاجتماعية والسياسية، نظام القيم، النظام الضريبي، الإدارة الضريبية).

سنحاول في هذا الفصل توضيح أبعاد هذه الظاهرة في تصميمها وهذا يستدعي التطرق إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: أسباب التهرب و الغش الضريبيين.

المبحث الثاني: مظاهر التهرب و الغش الضريبيين.

المبحث الثالث: الأبعاد الاقتصادية و الاجتماعية للتهرب الضريبي.

---

* المفاهيم المرادفة:الغش الضريبي، التخفيض الضريبي، تبيض الأموال، التخطيط الضريبي

[1] طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري رسالة لنيل درجة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجزائر، 2002،ص **40**

المبحث الأول: التهرب و الغش الضريبيين.*

أسباب التهرب والغش الضريبيين متعددة تسمح لنا باستنتاج عدد من التفسيرات المتعددة والمعقدة في كثير من الأحيان، لقد اتفق الباحثون والمؤلفون على نفس الأسباب التي تدفع المكلفين لممارسة هذا السلوك وبالمقابل فإن بعض الباحثين[1] يفسرون هذه الظاهرة بأسباب نفسية إذ أن النظام الضريبي والمحيط الاقتصادي هما عاملان يعملان على تفاقم الظاهرة، بعض الباحثين[2] يرجعون الأسباب إلى النظام الضريبي نفسه وخاصة التقنيات الضريبية المستخدمة وإلى ارتفاع الضغط الضريبي وبالتالي العوامل الأخرى السياسية والنفسية والمعنوية تشكل أسبابا ثانوية ، فئة أخرى من الباحثين عملت عموما على حالة الدول السائرة في طريق النمو وفكرت في أن المحيط السياسي والاقتصادي والاجتماعي المسؤول الأول عن تزايد حجم التهرب الضريبي في هذه الدول، ويقدرون أن النظام الضريبي والإدارة الضريبية هما المصدر المباشرة وخاصة في غياب الإرادة السياسية لقمع هذا البلاء.

وما يهمنا هو أن كل هذه العوامل الممزوجة فيما بينها تعطينا هذا السلوك وحجم هذه الظاهرة، ومن الصعب أننا نمتلك طريقة فعالة لتفسير هذه الظاهرة ومسؤولية كل عامل في تفاقمها.

ولهذا سنحاول تقديم هذه الأسباب بعد تصنيفها على النحو التالي: أسباب نفسية، أسباب معنوية، أسباب اقتصادية، أسباب إدارية وسياسية.

المطلب الأول: الأسباب النفسية.

تلعب العوامل النفسية للمكلف دورا هاما في التهرب من الضرائب، فالضريبة تخلق لدى المكلف شعورا بالضعف تجاه السلطات العامة التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه لإجباره على دفع جزء من أمواله للدولة، فالمكلف يدفع أمواله و لا يحصل على شيء مقابل ما يدفعه. كما أنه كلما بددت الدولة إيراداتها في أوجه كمالية أو عديمة المنفعة أو أسرفت في إنفاقها، كان ذلك مبررا للمكلف للتهرب من الضريبة لعدم شعوره بفائدة ما يدفعه خاصة في الدول ذات الأنظمة غير العادلة، حيث يشعر الأفراد بأن السلطات تعمل على محاباة فئة دون أخرى من نفس البلد، مما يدفعهم إلى محاولة التهرب من الضريبة و كل ضريبة تحمل على المكلف تدفع بهذا الأخير إلى إيجاد طريقة للتخلص منها لأن الضريبة تنقص من دخله الصافي، رد الفعل هذا من قبل المكلف يترجم في الإجراءات القانونية أو غير القانونية للتقليل من العبء الضريبي، هذا الإحساس مرتبط بالضريبة وبطرق فرضها من قبل السلطات العمومية.

---

* يمكن تبرير هذا التصنيف باعتبار النظام الجبائي يتأثر بما في داخله كوضعية التشريع و وضعية الإدارة الجبائية، و يتأثر كذلك بما يحيط به من عوامل و مؤثرات خارجية ذات طابع اقتصادي و اجتماعي و سياسي......الخ.

[1] Texier Et, Guest.G Manuel De Droit Fiscal, Lgfj, 4emme Edition, France, 1986 P 309,315.

[2] Martinez .JC, La Fraude Fiscale, Edition Que Sais Je , Puf ,1984 P 23,39 .

الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالضريبة

من خلال الفصل الأول من الدراسة استنتجنا الخصائص التالية:

1- الضريبة اقتطاع إجباري

من خلال خاصية الإلزام فان الضريبة غير مرغوب فيها حسب J.Rivoli [1] وقد كتب في هذا الموضوع :"الضريبة غير مرغوب فيها ويشعر المكلف بأنها قيد"

من هذا المنطلق تبدو لدى الفرد الرغبة المنطقية في الاحتفاظ بأكبر قدر ممكن من ثروته أو دخله بهدف تحقيق أقصى إشباع لحاجاته المتعددة، و لذلك هو يقاوم عادة أي إجراء أو سلوك قد يحرمه أو ينقص من هذا الدخل أو الثروة[2].

هذه الخاصية صحيحة في إطار النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريح التلقائي وبالمقابل فإن المكلف يجب عليه مسك محاسبة منتظمة على الأقل لتبرير إيراداته ونفقاته والتصريح بدخله مع كل الإجراءات الأساسية، ودفع جزء من دخله للخزينة العمومية وكل هذا في الآجال المنصوص عليها في القانون وإذا اقتضى الأمر في حالة التأخير عن ذلك فإنه يكون مضطر إلى دفع الغرامات، كما يجب أن يكون على استعداد تحت طلب الإدارة الضريبية لإجراء الرقابة و دون معارضة الإدارة في ممارسة حقها في الإعلام، كما نصت عليه بعض مواد قانون الإجراءات الجبائية في الجزائر خاصة في مواده 18، 91 و20 إلى غير ذلك .

2-الضريبة اقتطاع نقدي

الجزائر لم تسلم من هذه الظاهرة العالمية والتي تكمن في استخدام النقد في العلاقات الاقتصادية وبالمقابل فإن الحضارة والتحديث جعلا النقود مقياسا لنظام القيمة، ومادامت الضريبة تمس المكلف في ماله فكان من الأنسب أن تدفع الضريبة نقدا.

3- الضريبة تدفع بدون مقابل

الإحساس بالنفور تجاه الضريبة والناتج عن خاصية الإلزام والنقدية. تدعم أيضا بغياب مقابل محدد وبالمقابل فإن المكلف يحس ويشعر دائما بأنه لا يستفيد شيئا مقابل مساهمته الضريبية.

يؤكدJ.RIVOLI[3] على هذا المبدأ وكتب يقول "عندما أرسل رسالة أشترى طابعا بريديا، وبهذا فإن بعملية الشراء أعوض المصلحة التي تقوم بإيصال الرسالة لأن المقابل واضح" إلا أن الضريبة ليس لديها مقابل واضح وأن الإيرادات الضريبية تستخدم لتوفير خدمات جماعية وغير واضحة.

---

[1] J.Rivoli, Vive L'impôt, Ed Du Seuil, France, 1972, P 24 -

[2] الصعيدي عبد ا الضرائب و التنمية دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام بمصر القاهرة بدون سنة نشر ص 255 .

[3] J.Rivoli, vive l'impôt, op. Cit, P 24.

الفرع الثاني:الأسباب المتعلقة باستخدام الإيرادات الضريبية*

الرفض والتذمر من قبل المكلفين ضد الاستخدام السيئ للإيرادات الضريبية، هو من الأسباب التي تشجع على الغش والتهرب الضريبي وبالمقابل فإن المكلف الذي يضع جزء من دخله تحت تصرف السلطات العمومية من حقه متابعة استخدام هذه الإيرادات.

منطقيا فإن الاستخدام الأمثل لهذه الإيرادات تضمن رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين، وقد أشير إلى هذا في إحدى نشرات الأمم المتحدة حيث جاء "التهرب الضريبي يتراجع عندما يقدر المكلف بأن الحكومة تستخدم إيراداتها بصورة عقلانية وأن البرامج الحكومية تستجيب لتطلعات الأفراد والشعب ككل". وبالمقابل الحكومة التي ليست رشيدة في استخدامها للإيرادات الضريبية وغير صحيحة في اختياراتها في صرف الإيرادات سوف تنجر عن ذلك أخطاء اجتماعية واقتصادية تزيد من تفاقم الظاهرة نتيجة تذمر المكلفين من هذا السلوك غير الرشيد.

ولقد أشار J.C Martinez إلى الحالة في فرنسا ،حيث ذكر أن التهرب والغش الضريبي يشكلان دفاعا قانونيا مقابل الاستخدام المتحفظ لإيرادات الدولة وكتب يقول:

Les dépenses publiques sont moins orientées vers des fins réfléchies qu'imposées pas des pressions conduisant au gâchis

المطلب الثاني: الأسباب المعنوية

رد فعل المكلف تجاه الضريبة مشروط بالحالة المعنوية والإلتزام، كلما كانت الحالة المعنوية ضعيفة كلما كانت النزعة نحو التهرب الضريبي كبيرة، إما عن طريق التهرب القانوني أو التهرب غير القانوني [1] ، نستنتج أن هناك علاقة وطيدة بين الوعي الضريبي من جهة والتهرب من جهة أخرى.

وحسب Paul-Marie Gaudemet فإن غياب الوعي الضريبي ناتج عن القانون الضريبي نفسه وبالمقابل فإن قيمة القانون تضمن القبول والاحترام و هي مرتبطة بالشروط التالية ** عمومية القانون، الديمومة، النزاهة.

و لكن نقولها بكل تحفظ أن هذه الشروط محترمة من قبل المشرع الضريبي في الجزائر أو في دول أخرى. و لكن توجد عوامل أخرى دخلت في اللعبة للتقليل من الوعي الضريبي وسنحاول أن نلخصها في عاملين مهمين وهما:

---

* الأسباب هي: التقنية الضريبية، عدم كفاية الرقابة، الضغط الضريبي

[1] Margariaz .Aet Merkli.R, La fuit Devant L'impôt Et Les Contrôles Du Fisc, Edit Lausanne, 1985, P 6.

** الجدير بالذكر أن علماء الاقتصاد و الفقهاء القانون و المالية العامة لو يولوا دراسة الدوافع النفسية و السلوكية الاهتمام الكافي بقدر اهتمامهم بالدوافع والأسباب المادية و العقلانية كالأسباب الاقتصادية و التشريعية و غيرها.

1- سيطرة المنفعة الخاصة على المنفعة العامة

من الطبيعي أن الحدث الضريبي مبني على أساس أخلاقي و يكمن في مساهمة المواطن في برنامج أو مشروع يهدف إلى ضمان سلامة وتطور المجتمع الذي ينتمي إليه في هذا المقام نشاطر رأي: Pierre Beltrame [1] الذي تطرق إلى الجانب المعنوي للواجب الضريبي وأعتبر هذا الجانب الهام والحساس وهو احترام العقيدة الدينية، هذه الملاحظة يمكن رصدها في العالم العربي والإسلامي، حيث يؤدي المسلمون واجب الزكاة إضافة إلى مجموعة من الضرائب التي تعتبر هامة لتمويل نشر الإسلام، والمسلمون أثبتوا أنهم يقبلون التضحيات لأجل هذا الهدف و هو منفعة عامة تعود على المسلمين وعلى الأمة المسلمة.

في أيامنا هذه نحضر ظاهرة سيطرة الأهداف الخاصة والمنفعة الخاصة على حساب المنفعة العامة، أسباب هذه المعاينة متعددة مثل فقدان سيطرة الدولة، الأزمة الإيديولوجية، المادة ، الغيرة، غياب السلطات العمومية، وكذا العواقب التي تنجم عنها والتي تكمن في انتشار السلوك الهمجي بين الأفراد والانحراف الضريبي.

2- موقف الرأي العام

كل مجتمع له مواقف من بعض السلوك الخاص في الحياة الاجتماعية، هذه المواقف يمكن أن تكون متسامحة تجاه هذا السلوك أو قد تدفع به إلى الاشمئزاز، فيما يخص هذه الظاهرة يمكن أن نشير إليه في إحدى نشرات صندوق النقد الدولي :"موقف المجتمع من التهرب الضريبي يختلف من بلد إلى آخر منها من يجرم هذا السلوك ومنها ما هو متسامح ومنها من يقبل هذا السلوك"

وعن حالة الجزائر يمكن أن نقول أن هناك مواقف متسامحة بالنسبة للتهرب الضريبي وهذا ما يضمن حماية معنوية للمكلفين بالضريبة من خلال المعاملة التي يحاطون بها من قبل المصالح الضريبية وخاصة من شركات الاستيراد والتي أصبحت عبارة عن إمبراطوريات لا يستطيع أحد الوقوف ضدها من خلال العلاقات التي بنتها مع مختلف المصالح، مما يشبهها البعض بعصابات لمافيا الحاويات والتي تستطيع أن تشتري رجال الجمارك والضرائب والبنوك إما بالرشوة، ومعناه شراء ذمة مسئول مقابل مبالغ من المال أو عن طريق التهديد والترهيب وهي شراء ذمة مسئول مقابل تهديده بالقتل أو الاختطاف إلى غير ذلك[2].

3-ضعف الوعي الضريبي

يعد ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين، ضعف الدافع إلى التهرب الضريبي، و بالعكس أي كلما كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفا كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قويا و متماسكا وسادت كراهية الضريبة.

[1] Pierre Beltrame, La Fiscalité En France, Edition Hachette Supérieure. France, 1992, P169 .
[2] Bulletin Du Fmi Du Mois Décembre, 1993.

و الوعي الضريبي مرتبط بعوامل اقتصادية و عوامل سياسية، بمقدار ما يشعر الشخص برابطة قوية لمجتمعه و لبلاده يزداد و عيه الضريبي، و تنخفض حدة التهرب الضريبي و يظهر ذلك عندما يشعر المواطن و يلاحظ سوء الإنفاق الحكومي بحيث تطالب منه الدولة و لا تعطيه، أو أنها تطالب منه الكثير و لا تعطيه إلا القليل أو أن الدولة لا تنفق الأموال العامة في وجوه الإنفاق الرشيدة و للمصلحة العامة يزداد الدافع للتهرب الضريبي .

المطلب الثالث: الأسباب الاقتصادية*

الضريبة هي اقتطاع إجباري من دخل المكلفين وكلما ارتفع هذا الاقتطاع كلما رفض المكلفون الضريبة وخاصة في مرحلة التعديل الاقتصادي الصعب.

فحص الأسباب الاقتصادية يتم حول نقطتين أساسيتين:

1- الضغط الضريبي

معدل الضغط الضريبي يمكن تحديده بصفة عامة بالنسبة بين الإيرادات الضريبية و الدخل الخام للدولة وهو ما يعبر عنه بالناتج الداخلي الخام، وهو مفهوم مستخدم من قبل المختصين بمؤشر ضريبي ولكن هذا الاستخدام ليس موحداً ولذلك يطرح الكثير من الجدال.

وعلى سبيل المثال، الضغط الضريبي يمكن حسابه بطريقة موسعة بإدراج بعض المتغيرات الأخرى كمساهمات الضمان الاجتماعي أو بعض الاقتطاعات الأخرى، مثلا المنتجات المعفية من الضرائب كلية أو جزئيا وحجم الاقتصاد غير الرسمي ومجموع الاقتطاعات الخفية(الرشوة).ومع ذلك رغم كل هذه الانتقادات مفهوم الضغط الضريبي يستخدم على نطاق واسع لتفسير الظواهر الضريبية.

و تكون هذه النسبة كلّية، قطاعية أو فردية حيث تحديدها هو كما يلي[1]:

الضّغط الجبائي الكلّي = الاقتطاعات الجبائية/ الدّخل الوطني الخام

الضّغط الجبائي القطاعي= الاقتطاعات الجبائية من القطاع / الدّخل القطاعي

الضّغط الجبائي الفردي= الاقتطاعات الجبائية الفردية الكلّية/ دّخل الفرد

و نشير في هذا الصّدد إلى الصعوبة الموجودة في تحديد مختلف أصناف الدّخل و خاصة الدّخل الفردي و هذا حتى في الدّول المتقدمة التي تحتوي على أجهزة إحصائية متطورة و لذلك سوف نأخذ مفهوم الصّحة النسبية للضّغط الجبائي . كذلك هناك الضّغط الجبائي الحقيقي و الجبائي الوهمي حيث يرتبط الضغط الجبائي الحقيقي بالتنظيم الدّاخلي للجباية و بصيغة أخرى بالهيكل الجبائي فمثلا الاقتطاعات الجبائية غير مباشرة ترتبط بالاستهلاك أو الإنفاق، و الاقتطاعات المباشرة ترتبط

---

* الأسباب الاقتصادية : وهي تتعلق بمستوى المعيشة و الوضع الاقتصادي العام ، فمن المفترض أن الوضع الاقتصادي الجيد والانتعاش الاقتصادي ووفرة رؤوس الأموال تؤدي إلى عدم التهرب الضريبي و العكس صحيح.

[1] فلاح محمد ، السياسة الجبائية الأهداف و الأدوات، مرجع سابق ،ص ،71 72.

بالمداخيل و للحصول على نسب ضغّط جبائي حقيقية يجب مقارنة الاقتطاعات غير مباشرة إلى حجم النّفقات الاستهلاكية و الاقتطاعات المباشرة إلى حجم المداخيل كما يلي :

الضّغط الجبائي غير المباشر= الاقتطاعات الجبائية غير مباشرة/ حجم النّفقات الاستهلاكية

الضّغط الجبائي المباشر= الاقتطاعات الجبائية المباشرة/ حجم المداخيل المحقّقة

أما الضّغط الجبائي الوهمي فهو من خصائص الدّول الريعّية و من بينها الجزائر حيث يتكون الهيكل الجبائي الرّسمي من الجباية البترولية و الجباية العادية فإذا قمنا باحتساب الضّغط الجبائي المطّبق بأخذ الجباية أو الرّيع البترولي فإن من شأنه أن يضّخم هذه النسبة و لا يعطينا صورة حقيقية عن حجمها في دراسة حول الاقتصاد السري أو غير الرسمي[1] V.TANI أشار إلى أن الأسباب يمكن تلخيصها في أربعة محاور في المرتبة الأولى صنف الضريبة التي تتسم بضغط ضريبي كبير.

وفي نفس الإطار فإن التطبيق كما في النظرية يظهر بأن العلاقة بين مستوى الضغط الضريبي و مستوى التهرب الضريبي مغلقة.

وبالمقابل يرى بعض الخبراء المحاسبين ومستشارين في الضرائب أن الضغط الضريبي في الجزائر كبير و حتى و كانت المقارنة مع الدول ذات الدخل المرتفع ، حتى أعضاء في صندوق النقد الدولي في إطار برامج المساعدة لدول السائرة في طريق النمو يرون أن معدل الضغط الضريبي يعتبر نسبيا مرتفع مقارنة مع دول أخرى لها نفس الهيكل الاقتصادي كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (12) : معدل الضغط الضريبي في الجزائر(نسبة مئوية)

السنوات / البيان	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
الناتج الداخلي	4227.1	4522.8	5262.3	6149.1	7761.9	8514.8	9362.7	11069	10017.5
الإيرادات	1408.9	1435.9	1847.9	2089.6	2932.6	3459.5	3498.6	4987.2	3499.4
الضغط الضريبي	33.33	31.74	35.11	33.98	37.78	40.62	37.36	40.05	34.94

المصدر:من إعداد الباحث بالاعتماد من معطيات وزارة المالية

نستنتج من الجدول رقم (12) أن معدل المتوسط لضغط الضريبي هو 36.10 فمعدل الضغط الضريبي في الجزائر في سنة 2003 يقترب من المعدل المتوسط، فلهذا نوصي السلطات المختصة بعدم رفع معدل الإخضاع الحدي أو معدل الضريبة الحدي في حالة إعادة تنشيط الإيرادات فإن أي زيادة في المعدل سيؤثر على الإنحراف في الإمتثال الضريبي.

[1] Revue De Finance Publique, Vol 20n4 Décembre, Edition Fmi, 1983, P 10.

الجدول رقم (13): مقارنة معدلات الاقتطاع الضريبي في بعض الدول العربية

الدولة	النسبة (%)	نسبة الضريبة على الشركات	نسبة الضريبة على الفرد
المغرب	21.1	35	0 - 42
تونس	21.3	35	0 – 35
الأردن	19.6	15 – 35	5 - 25
مصر	21.6	20	0 – 20

المصدر: التقارير السنوية لسنة 2005 للمصارف المركزية لهذه الدول.

وبالمقابل فإن تطور الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر خلال الألفية الثالثة يظهر لنا أهميته كما يبين لنا الجدول التالي:

الجدول رقم (14):تطور الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر(نسبة مئوية)

السنوات / البيان	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	*2010
معدل الضغط الضريبي	15.70	15.41	15.09	15.5	15.06	16.6	13	13.9	14.9

المصدر: حراق مصباح، تكييف النظام الجبائي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة، مرجع سابق، ص 179

الضريبة تقتل الضريبة قول ينسب إلى الاقتصاد الأمريكي Arthur Laffer [1] أو ما يسمى بأثر "لافر" اعتبر "لافر" الارتفاع السريع لمعدلات الضغط الضريبي أي الوزن الضريبي تدفع وتحرض قطاع العائلات والمؤسسات إلى الإنقاص من وقت العمل على حساب الوقت المخصص للراحة.

* المعطيات الخاصة بسنة 2010 من إعداد الباحث.

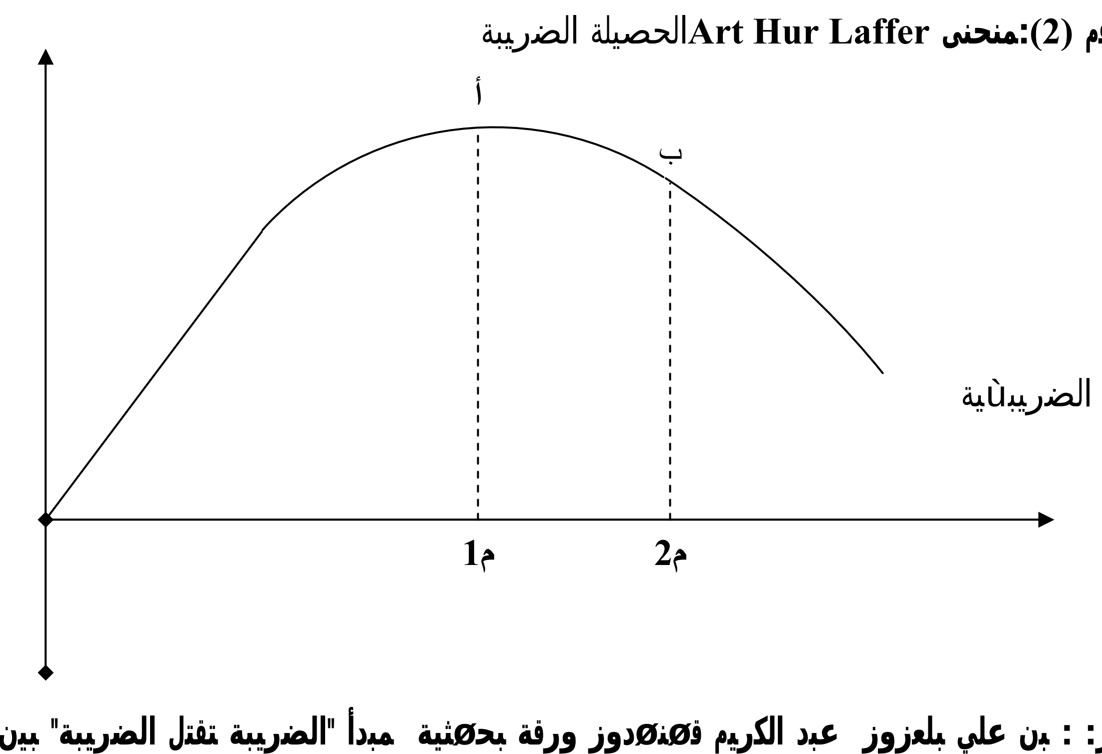
[1] Francesco Busato Bruno Chiarini, Steady State Laffer Curve With Underground Economy ,Department Of Economic Studies ,Salvator Vinci University Of Naples ,N 2/2009,P6,7.

إذا فمنحنى "لافر" يثبت بأن كل زيادة في الضغط الضريبي تؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية للدولة ولكن فقط إلى غاية نقطة العتبة والتي تؤدي بعدها أي زيادة في الضغط الضريبي إلى انخفاض في الحصيلة[1].

والمنحنى التالي يشرح ذلك.

- عندما يكون معدل الضريبة في المستوى م1 كما هو مبين في الشكل، فإن الحصيلة الضريبية تكون عند أعظم قيمة لها في أ .
- إذا تم تجاوز هذا المعدل انتقلنا من المعدل م1 إلى المعدل م2 فإن الحصيلة الضريبية تنخفض من" أ" إلى "ب".

الشكل رقم (2):منحنى Art Hur Lafferالحصيلة الضريبة



المصدر: : بن علي بلعزوز عبد الكريم قندوز ورقة بحثية مبدأ "الضريبة تقتل الضريبة" بين ابن خلدون و لافر المعهد الإسلامي للبحوث و التدريب مدريد نوفمبر 3-5 2006 ص 11

ومنه الكثير من الضريبة تقتل الضريبة[2] والدولة ترى أن الحصيلة الضريبية تنخفض وبالتالي ونتيجة لذالك تقوم بتخفيض الإنفاق.

[1] موسى احمد جمال الدين نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي مجلة البحوث القانونية و الاقتصادية جامعة المنصورة العدد18 1995 ص 37 .

[2] بن علي بلعزوز عبد الكريم قندوز ورقة بحثية مبدأ "الضريبة تقتل الضريبة" بين ابن خلدون و لافر ص11 .

وفي مواجهة زيادة الاقتطاعات الإجبارية فإن المستثمرين يتخاون عن الاستثمار وذلك لأن الجزء الأكبر المحقق سيتم اقتطاعه في شكل ضرائب، وبالتالي يبدأ النشاط في التراجع ويجعل الدولة تجني ضرائب أقل مما كانت عليه قبل الزيادة في معدلات الضرائب.

وعلى العكس من ذلك فإن تخفيض الضرائب تؤدي إلى تشجيع النشاطين في الاستثمار للحصول على أرباح أكبر خاصة أن هذه الأرباح تكون أقل تعرضا للضرائب، وهذه الزيادة المفرطة في الأنشطة سوف تخلق ثروات جديدة يستفيد منها كل الذين ساهموا فيها بطريقة مباشرة وغير مباشرة ومنها سيتم بعث النمو من جديد.

مع زيادة الإنفاق الحكومي وكذلك الإيرادات فإن الدولة تستطيع في هذه الحالة بشكل عام الحصول على قيمة أكبر من الحصيلة الضريبية عن تلك التي كانت تحصل عليها قبل التخفيض في الضرائب.

ويسعى لافر إلى تبرير السياسات ذات الخلفية الليبرالية الهادفة إلى تخفيض الاقتطاعات الإجبارية والتي تشكل أساسا لنقد الضغط الضريبي المرتفع.

2- التعديل الهيكلي

يتضمن برنامج التعديل (التصحيح الهيكلي) الذي يدعمه كل من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي مجموعة من إجراءات السياسة الاقتصادية المعدة لتحقيق أهداف اقتصادية كلية[1]، مثل التحسين في ميزان المدفوعات واستعمال أفضل للقدرة الإنتاجية وارتفاع معدل النمو الطويل الأجل. وغالبا ما تكون هذه الأهداف مرتبطة فيما بينها فتحقق معدل نمو مستقر يتطلب ضمن أشياء أخرى بنية مدعمة لميزان المدفوعات، و تطبيق مثل هذا البرنامج إنما يكون الدافع إليه اختلالات توازنية بين العرض والطلب الكلي والتي تنشئ ضغوطات تضخمية أو الحاجة إلى مستويات أعلى من الاقتراض الأجنبي، وغالبا ما يأخذ برنامج التعديل الهيكلي شكل الإجراءات الاقتصادية التي ينوي البلد المعني القيام بها وتخضع لتقييم الصندوق لزيادة دعمه المالي، ومن بين سياسات التثبيت نذكر السياسة الضريبية والتي تؤثر مباشرة على الطلب الكلي وبالتالي على معدل استعمال الطاقات[2].و تخضع لتقييم الصندوق لإجازة دعمه المالي،كما أن فهم ميكانيزمات تأثير السياسة النقدية و المالية على المتغيرات الاقتصادية الكلية الرئيسية يلعب دوراً مهما في هذه البرامج التصحيحية .و لقد كانت القاعدة الأساسية لهذه البرامج سياسات تسير الطلب –لما كان الحديث عن سياسات التثبيت – تم دعمها بسياسات أخرى مثل سياسة سعر الصرف و سياسة الأسعار، المداخيل السياسة التجارية ، أو سياسات الإنفاق العمومي و السياسة الضريبية [3]

---

[1] Note de conjoncture du premier semestre 2006, conseils national économique et social Algérie, juillet 2006.

[2] J.C.Martinez, La Fraude Fiscale, Op Cit, P 25.

3 Benzarour Choukri Theoretical Aspect Of Imf Structural Adjustment Programs Http://Ssrn.Com/Abstract=11432632001 .

في ظل هذه السياسات التعديلية تجد المؤسسات والمكلفون بصفة عامة نفسها في مواجهة عبء ضريبي وفي أي من الحالات فإن النشاط الاقتصادي يتباطأ ،وبالمقابل فإن المؤسسات تجد صعوبات في تحقيق التزامات تجاه المتعاملين والأعوان الاقتصادية الأخرى (البنوك، المساهمين، المستخدمين المموِنين)، وبالتالي يصعب عليها نقل هذا العبء إلى زبائنها وهذا في ظل تراجع الطلب .

وعموما في مرحلة التعديل الاقتصادي فالهدف الأول للمؤسسات هو المعايشة والصراع مع الظروف الاقتصادية الجديدة لضمان البقاء، وخاصة فإن أهداف المؤسسات الجزائرية ليست محددة، وهذا لأنها لا تتحكم في الطرق الجديدة للتسيير، ولا تمتلك أي من الحوافز التنافسية التي يجعلها تتنبأ فيما سيحدث في المستقبل لامتصاص الصدمات المتوقعة.

وفي نفس السياق فإن التضخم يشكل ارتفاعا مستمرا وعاما للأسعار يؤثر سلبا على دخل المكلفين، وفي فترات التضخم والتعديل فإن الضريبة تصبح عبئا كبيراً يستند إلى مادة خاضعة للضريبة مصطنعة و مضخمة بالتضخم.

في مثل هذه الظروف من المؤكد أنه من الصعب على المكلفين الالتزام بواجبهم الضريبي، هذه المعاينة يمكن تبريرها نظريا لو تطرقنا إلى نظرية انخفاض المنفعة[1] Walras، أكد على ذلك

و بالمقابل الحقيقة تثبت ضعف هذا البناء النظري في المجال الضريبي خاصة في الدول السائرة في طريق النمو، ويمكن أن نستخلص أن في الجزائر أصحاب المداخيل الكبيرة هم من يدفعون ضرائب أقل وبالتالي فإن أي تعديل ضريبي صعب يعني عبء ضريبي مفرط.

المطلب الرابع: الأسباب الإدارية

هناك مجموعة من العوامل الإدارية و الفنية التي تساهم على نحو بارز في إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي و غيرها من الظواهر المخلة بالوضع الضريبي و المالي في الدولة، و هذه العوامل أو الأسباب تتمثل في[2]:

- عدم كفاءة الإدارة الضريبية ;
- ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية و المكلف;
- تعقد النظام الضريبي و عدم المرونة في تطبيقه .

و كما أشرنا سابقا فإن النظام الضريبي الجزائري[3] يعتمد على التصريحات أو بمعنى آخر فإنه نظام ضريبي تصريحي* معناه أن المكلفين يلعبون دورا محددا في العملية الضريبية،

---

[1] - Naimi. M، Essai Sur La Question De La Fraude Fiscale Dans Le Maroc، Ed Iscae، Maroc، 1982، P 71 .

[2] شمس جمال فوزي ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها و دور الشرطة في ملاحقتها رسالة دكتوراه عين شمس 1982 ص 334 ،487.

[3] فلاح محمد ، السياسة الجبائية الأهداف و الأدوات، مرجع سابق ،ص80 .

ويتطلب ذلك أن كل مكلف ملزم بالتصريح بدخله أو الربح المحقق ودفع الضريبة المستحقة عليه، وبالمقابل فإن الإدارة تتأكد أن التصريح قد تم إيداعه في الآجال القانونية وغير كاذب أي صحيح، وهذه مهمة الإدارة الضريبية التي تضمن تحصيل الضريبة.

وإذا لم تقم الإدارة الضريبية بواجباتها بعض المكلفين يغيرون من سلوكياتهم ويتجهون نحو الغش والتهرب الضريبي حسب المعادلة التالية :نفقات/امتيازات، التهديد/الفرص ليأخذ قرار التهرب من الضريبة أو عدم التهرب من دفعها.

بناء على حجم التهرب الضريبي في دولة ما يمكن قياس أداء الإدارة الضريبية في هذه الدولة.

1- الرشوة

تعتبر الرشوة من بين أهم الأسباب الرئيسية للتهرب والغش الضريبي وخاصة في الدول السائرة في طريق النمو، فالموظف المرتشي يحصل على مبالغ مقابل عدم تطبيقه للقانون الضريبي أو يعمل على التقليل من قيمة الغرامة وهذا يضر بالخزينة العمومية.

حسب تقرير الأمم المتحدة أسباب الرشوة في المصالح الإدارية في الدول النامية هي [1] :

- غياب الرقابة على الموظفين.
- التطفل العائلي.
- النموذج السيئ للسياسيين .
- المعالجة الناقصة .
- البيئة الاجتماعية المتسامحة.

في الجزائر أصبحت الرشوة آفة تهدد الدولة وترهن كل شروط التطور في هذا البلد، يوجد بعض الإداريين يستثمرون في مناصبهم العليا وحتى الدنيا لتحقيق أهداف شخصية ويعود إنتشار هذه الآفة في الجزائر إلى كثرة العراقيل والبيروقراطية الممارسة من قبل الإدارات العمومية ومما زاد من إنتشارها هو غياب الوعي والثقافة والأخلاق عند المواطنين وحتى المكلفين بالضريبة.

كما يعود إنتشارها إلى غياب إرادة سياسية لمكافحة هذه الظاهرة، التي أصابت مؤسسات الدولة العامة والخاصة، ونشير في هذا الموضوع إلى ما قاله Ngaosy Vathn:

"ظاهرة الرشوة كالديمقراطية تمتد من الوزير إلى الحاجب".

---

* النّظام الجبائي الجزائري على غرار معظّم الأنظمة الجبائية في العالم هو نظام تصريحي و بذلك يعتمد تصريح العنصر الجبائي كأساس لتحدّيد الوعاء و تصفية مبلغ الاقتطاع لأنه نظريا يحتوي على المعلومات الكافية عن نشاطه و وضعه المالي، لكن في ظل عدم إمكانية مراقبة كل التصريحات و التأكد من مصداقيتها انتهزت بعض العناصر الجبائية الفرصة لتقديم تصريحات كاذبة للإدارة الجبائية أو عدم تقديمها أصلا لأن الإخضاع التلقائي و ما يتبعه من غرامات و عقوبات مالية يكون في أغلب الأحيان لصالح العنصر الجبائي.

[1] Aksibi N, L'état L'impôt Et L'ajustement, Ed Actes, Maroc, 1993, P 24.

-2 نة ţ الموارد البشرية

تعتمد الإدارة الضريبية في القيام بمهامها على الموارد البشرية، وفي حالة النقص الكمي أو الكيفي لهذه الموارد تؤثر مباشرة على كفاءتها وهذا ينطبق تماما على الإدارة الضريبية في الجزائر، ومن المهم أن نتطرق إلى هذا الموضوع بإجراء تحليل لحالة الموارد البشرية باستخدام الأداة الإحصائية للوصول لنتائج ملموسة، وهذا في غياب أرقام رسمية مفصلة ومعدلة لسنوات ومراحل تستعمل بالإعتماد على أرقام متوفرة تخص المديرية العامة للضرائب وهذه المعطيات توضح النقص الفادح في الموارد البشرية التي تعاني منه الإدارة بمقارنة الوظائف والمهام المتعددة التي تقوم بها والتي توجب تغطية هذا النقص[1] .

وأغلب البحوث عملت على الإشارة إلى هذه المشكلة وهذا من أجل تدارك النقص المسجل وأكدت على تدعيم المديرية العامة للضرائب بالإطارات ذات الكفاءات العليا والتي يجب أن تستفيد من البرنامج التكويني لتسهيل القيام بالوظائف لهم .

وعلى سبيل المثال وليس الحصر، وفي رسالة المديرية العامة للضرائب حول تسيير الموارد البشرية أكد مدير الموارد البشرية M.Krache على تحديث الإدارة الضريبية من خلال توظيف عدد من الإطارات ذات الكفاءة العليا حيث ذكر بعض المعطيات منها : تراجع عدد أعوان الضرائب من 21908 عون سنة 2001 إلى 21824 بمعدل تراجع قدر بـ 0.38%، مع إدماج الأعوان المؤقتين الذين كانوا في الخدمة مع توظيف بعض الإطارات الأخرى في المصالح لينتقل العدد إلى 22500عون سنة2002 وهي موزعة على النحو التالي: عدد الموظفات: 5741 عون تمثل نسبة 26.31% هذه الموارد متفاوتة المستوى تمثل منها 36.30% بين حاملي الشهادات الجامعية مقابل 19.05% ذكور، وتتوزع الموارد البشرية على النحو التالي:

- مستخدمو التأطير 7585 تمثل نسبة34.76% من المجموع.
- مستخدمو الكفاءة 12824 تمثل نسبة 58.76% من المجموع.
- المستخدمون التقنيون 1415 تمثل نسبة 06.48%من المجموع.

ولو أخذنا بمعيار السن فإن الأعوان الذين يقل سنهم عن 40 سنة يمثلون الشريحة الكبرى 16605 عون من 21824 عون أي نسبة 76%من مجموع المستخدمين.

-3 نة ţ الموارد المادية

تعاني الإدارة الضريبية من نقص في الموارد وقد أكد على هذا بعض المسؤولين على القطاع من بين هذا النقص البطء الكبير المسجل في إدماج الإعلام الآلي في العمليات الضريبية ،بالإضافة إلى نقص في الهياكل (المباني، وسائل النقل)، كما أكد لنا على نقص هذه الموارد خاصة في المصالح الخارجية أهم والوسائل والمكاتب والإعلام الآلي، وسائل النقل وحتى المواد واللوازم.

[1] جادو محمد نجيب ظاهرة التسرب الضريبي و آثارها المالية و الاقتصادية مرجع سابق ص 329، 332.

وحقيقة أن هذه المعاينة قد تحققت في عين المكان، ففي زيارة عادية إلى المركز الجواري للضرائب لمدينة بوفاريك ولاية البليدة و الذي أنشئ في سنة 2002 و بالضبط في شهر أكتوبر ، قمنا بمعاينة بعض الأعوان في المكاتب، هذه المكاتب لا تتوفر على أدنى شروط ممارسة المهنة فلا تتوفر على خطوط الهاتف، المكاتب قديمة ومهتكة ،هذا النقص يؤثر على كفاءة الإدارة الضريبية وخاصة في مكافحتها لظاهرة التهرب الضريبي والغش[1].

4 – فشل نظام التسيير*

تمتاز الإدارة السيئة بوجود سلوك غير أخلاقي تجاه الضريبة ويفسر هذا بوجود نظام غير كفء ونموذج تسيير فاشل على المستوى الداخلي والخارجي.

على المستوى التنظيمي يمكن معاينة المادة الهيكلية التي باشرت فيها المديرية العامة للضرائب في التسعينات والتي امتازت بالعمل بمبدأ متعدد المهام la polyvalence والذي يهدف إلى الإستغناء عن العمل بنوع الضريبة أو العمل بالعملية الضريبية هذا النموذج خلق العديد من العقبات والمشاكل من بينها:

- تعدد مستويات التسلسل الإداري ;
- صعوبة الحركة المعلومة أفقية ;
- صعوبة سيران المعلومة عموديا وتمركز المعلومة إذا تعلق الأمر بمشروع مركزي.

وفي نفس السياق فإن هناك فرق بين الهيكل التنظيمي والهيكل الاجتماعي، وهو ما يمكن معاينته في وجود مصالح قوية وليست عملية كمصلحة البرمجة والمعلومات الجبائية أو فرق البحث والرقابة.

و بالمقابل فإن المديرية العامة للضرائب لا تعمل على الموارد المتاحة عن طريق نظام التشغيل فهي لا تعمل على توفير شروط البقاء للإطارات التي تفقدها كل سنة والتي تتجه إلى القطاعات الأخرى العمومية أو الخاصة.

كما أن غياب نظام التكوين على مستوى المديرية العامة للضرائب هو الآخر يشكل عقبة في وجه الموارد البشرية ويؤثر سلبا على نوعية المهام الضريبية ، ونفس الملاحظة يمكن تسجيلها في نظام المراقبة والتفتيش الذي يستخدم كوسيلة ضغط وعقاب تستخدمه الإطارات العليا على أعوان الضريبة،

---

[1] شمس جمال فوزي ظاهرة التهرب الضريبي مرجع سابق ص 432.

* الروتين والبيروقراطية وثقافة الفساد التي تحكم الكثير من الدوائر المالية، وعلى وجه التحديد فئة الموظفين التي تناط بها مسؤولية متابعة المكلفين غير المسددين لاستحقاقاتها الضريبية ولم يتم تكليفهم في وقت سابق. فهذه الفئة أو الشريحة من الموظفين، لا يمكن ولا بأي حال من الأحوال إنجاز معاملة لأي مكلف إلا بعد دفع المعلوم، وفي حال عدم الاستجابة لرغبة هذا الموظف أو ذاك، فهناك الكثير من الأساليب التي يتفنن بها البعض من أجل منع إنجاز المعاملة مما يحرم خزينة الدولة من أموال ضخمة، يضاف إلى ذلك قدم وتخلف التشريعات الضريبية و تعارضها و تعقيدها وعدم وضوحها، مما يفسح المجال للفرد بعدم دفع الضريبة وعدم الالتزام بها.

هذا التسيير الداخلي خلق ثقافة منظمة تعتمد على الشكوك، أما على المستوى الخارجي فإن العلاقات التي تربط بين المكلفين والإدارة الضريبية معقدة ، ففي وجود أعوان يستغلون مناصبهم كسلطات مخول لها قانونا فعل أي شيء جعل منهم ينظرون إلى كل مكلف على أنه يمارس التهرب الضريبي حتى يثبت العكس ،وفي غياب السياسة التحسيسية والمعلوماتية التي تجعل الضريبة تتسم بالوضوح والتعميم وتعرف المكلف بحقوقه وواجباته عقد من المشكلة والعلاقة التي تربط الإدارة والضريبة والمكلفين.

وفي النهاية فإن مهام الإدارة الضريبية تكمن في أعمال البحث عن المادة والرقابة والتي تشجع المكلفين على الإلتزام الضريبي ويرتبط ذالك بمهمة الإدارة ونجاحها وفشلها سيؤدي إلى الغش والتهرب الضريبي.

المطلب الخامس: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

يرى بعض الباحثين[1] أن أسباب التهرب الضريبي في بلد ما تعود إلى خصائص التشريع والقانون الضريبي، عدم المشروعية، غياب العدالة الضريبية، التعقد، عدم التوازن، وعدم تأقلم النظام الضريبي مع طبيعة المجتمع ، هي عناصر تعمل على رفض الضريبة وينجر عن ذلك الغش والتهرب الضريبي.

1- عدم مشروعية النظام الضريبي

إذا كانت الضريبة غير مشروعة فان رفضها مهم وفي غياب الموافقة على الضريبة ينشأ حق المقاومة ضد عملية سلب أموال المكلفين، ولا يدل ذلك على تطوير الجدال حول تحقيق هذه الموافقة (عن طريق التمثيل أو الإنتخاب)، ويمكن إستنتاج أنه عندما يرى المكلف أنه مقصى مباشرة أو بطريقة غير مباشرة في مشروع تطوير القانون الضريبي فيرى أنه من المشروعية تخفيض العبء الضريبي.

في الجزائر ومنذ الإستقلال تبنت السلطات السياسية نظام المجالس الشعبي كنظام سياسي لضمان الديمقراطية ومشروعية تدخل الدولة و يقدرJ.C Martinez [2] أنه حتى في فرنسا التي تعتبر دولة ديمقراطية النواب لا يمثلون إلا أنفسهم ، وفي الجزائر فإن النظام السياسي عاجز على تحقيق هذه ثقة وموافقة.

2- غياب العدالة الضريبية

غياب العدالة الضريبة في النظام الضريبي يشكل بدوره إستفزازاً لعدم الإمتثال الضريبي، عندما يرى المكلف أنه يتحمل بصعوبة الواجب الضريبي هناك مكلفون لا يؤدون الواجب الضريبي رغم أنهم يتمتعون بقدرة تكليفيه هامة مقارنة به ، فإنه يشعر أنه لا يعامل معاملة ضريبية عادية ويحاول بكل الوسائل مكافحة هذه المعاملة غير العادلة.

---

[1] P beltrame, la fiscalité en France, op cit, p 187.
[2] JC martinez, la fraude fiscale, op cit, p 25.

صحيح أن العدالة الضريبية هي أمثلية من الصعب تحقيقها فمفهوم المسؤولية المطلقة هو مفهوم معنوي وتقدمي وبالمقابل فإنه مفهوم شخصي، وبعض الدول تعمل على تحقيق النسبة الأدنى للعدالة الضريبية وعموما هذا في الدول المتقدمة.

لكن الضريبة هي وحيدة في الدول النامية[1] P.Ngaosy Vathn كتب يقول : "تطبيق الضريبة المباشرة في الدول السائرة في طريق النمو تقود إلى عبء ضريبي على مجموع الشعب وهي خالية من الجانب الاجتماعي وتفقده اقتصاديا".

في الجزائر وحسب آراء المكلفين فإن العبء الضريبي خفيف على أصحاب المداخيل الكبيرة وثقيل على أصحاب المداخيل الضعيفة، ويمكن لنا رسم هذه الحقيقة كما يمكن الإعتماد على مؤشرات الضريبة التالية:

- ارتفاع النصيب النسبي للضرائب غير المباشرة من إجمالي الإيرادات الضريبية في الجزائر ;
- يعتمد النظام الضريبي في الجزائر على إعتبارات سياسية وليست اقتصادية ;
- غياب العدالة الضريبية الأفقية مع إدخال نظام الضريبة على الدخل الإجمالي، فعلى سبيل المثال دخل شخص طبيعي يقدر بـ:أكثر 1.440.000 يخضع لمعدلات الضريبة على الدخل على النحو التالي:

0 %، 20 %، 30 %، 35 %، في حين نجد مساهم في شركة من الشركات الكبرى يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة ثبتت تقدر بـ: 10% من حصته في الأرباح سواء كان مساهما في شركة أو مؤسسة [2] .

ومهما كانت الظروف فإن المكلفين يرون أنهم لا يعاملون معاملة عادلة من قبل الإدارة الضريبية ومن الصعب أن يحترموا القانون الضريبي ويؤدوا واجباتهم الضريبية.

3- تعقد وعدم توازن النظام الضريبي

بعض الباحثين يرون أن التعقد الموجود في الأنظمة الضريبية هو مصدر مهم للتهرب الضريبي، فتقنية الضريبة وتطبيقها بصورة جد معقدة يشجع المكلفين على تخفيض العبء الضريبي للأسباب التالية:

- التعقد الموجود في قوانين الضريبة يترك المجال لتسجيل بعض الصراعات التي تستغل من قبل المكلفين وخاصة في وجود عدد من المستشارين في الضريبة، ويمكن القول أن التعقد في النظام الضريبي يمنح إمكانية التهرب من دفع الضريبة ;
- التعقد يؤدي إلى الجهل الذي يولد عدم الثقة والتردد، وبالمقابل يشجع على تطوير النشاطات غير الرسمية من جهة ويولد علاقات متوترة بين الإدارة الضريبية والمكلفين من جهة أخرى.

[1] P.ngaosyvathen, le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, op cit, p ,222 .
[2] le Système Fiscal Algérien Ministère Des Finances, Editions Du Sahel , Alger, 2010,P6 .

هذا التعقد يتفاقم مع التشريع الضريبي ففي كل سنة الجزء الكبير من قانون المالية يخصص للجانب الضريبي تحت شكل إضافات وزيادات أو تعديلات أو إلغاءات ،وثبات القوانين الضريبية لم تدرج من قبل "آدم سميث" كقاعدة من قواعد الأساسية للنظام الضريبي الفعال.

كما أن غياب سياسة إعلامية تحسيسية للمكلفين لتعميم الضريبة هو عامل تفاقم التعقد وخاصة في الدول النامية، ويرى الكثير من المكلفين أن النظام الضريبي الجزائري معقد بالنظر إلى تنوع الضرائب في هذا النظام وكثرة المعدلات الضريبية والقوانين التعديلية والتعليمات وكل هذا سوف يعمل على تعقيد وتفسير هذا القانون.

وفي النهاية وعندما يجتمع التعقيد وعدم الثبات وكذلك احتكار المعلومات فإن المكلف يعمل على إيجاد الحلول والإبتعاد عن هذا التعقيد عن طريق إتباع طرق ووسائل تخرجه من هذا الغموض في القوانين ومنها عدم التصريح وممارسة الغش والتهرب الضريبي.

4- عدم تأقلم النظام الضريبي

من بين أسباب التهرب الضريبي والغش في دولة ما نجد عدم تأقلم النظام الضريبي مع الهياكل الاجتماعية والاقتصادية و حقيقة ثقافة المجتمع.

في الواقع هذه حقيقة نجدها في الدول النامية التي لا تملك الكثير من التقنيات الضريبية ومحاولة إستيرادها من الخارج التي تتماشى مع محيط الدول المصدرة لهذه التقنيات، وطريقة دمج هذه التقنيات في المجتمع غير ملائم معها خاصة إذا لم تحاول السلطات بذل المزيد من الجهود لترسيخ هذه التقنيات في المجتمع الضريبي[1].

الكثير من الباحثين يتفقون على هذا العامل غير المتأقلم والمهم عندنا أن عدم تأقلم النظام الضريبي مع معطيات هذه الدول هي حقيقة يمكن معاينتها من خلال عدد من الأمثلة فمثلا نظام التصريح المراقب[2]، هذه الطريقة تمتاز أنها تحاول أن تشارك المكلف في الحدث الضريبي وبالمقابل تحدد كفاءة النظام الضريبي للأسباب التالية.

هذه التقنية تفرض إستخدام عدد من الالتزامات القانونية في الجزائر، أغلب المكلفين ليسوا مستعدين لإحترام هذه الالتزامات رغم أن هذا النوع من التقرير يخص أصحاب المهن الحرة(طبيب، محامي، محضر قضائي)، ولكن نفسيا ليسوا مستعدين لتصريح وإحترام هذه الإلتزامات وهذا يحتاج إلى ثورة على المفاهيم التقليدية تسير في العقليات القديمة فيحتاج إلى مساهمة من قبل الباحثين النفسيين والفلسفة.

[1] Bensalah.Za, Les Finances De L'état, L'entreprise Face Au Fisc Tome1, Maroc, 2001, P 37.
[2] Guide Des Contribuables Relevant Du Cdi Dgi Janvier 2009 P 7.

هذه التقنية أو طريقة التصريح المراقب مطبقة في القطاعات غير الرسمية والتي يصعب على الإدارة مراقبة مداخيل ونفقات هذه الفئة من المكلفين فيها التي تحاول الدولة تأطيرها لأن القطاع غير الرسمي يعطي إمكانية إخفاء المشتريات والإيرادات.

5- التناقض في النظام الضريبي

النظام الضريبي المتناقض يشجع على التهرب الضريبي والغش، وفي الواقع فإن كل فراغ أو نقص في التشريع سيستغل من قبل المكلفين لتخفيض العبء الضريبي، هذه التجاوزات تتم إما عن قصد أو عكس ذلك وبالمقابل فإن كل تناقض في النظام الضريبي ، يجعل حجم المخالفات كبيراً جداً.

على سبيل المثال في حالة الجزائر نستخلص من خلال القوانين الضريبية [1] ما يلي:

- باستقراء المواد الضريبية سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة فإن المشرع كان مرنا مع ظاهرة التهرب الضريبي ولم نجد إلا العقوبات التي تقتصر على الغرامات المالية فقط سواء تعلق الأمر بالتأخر عن الدفع أو التصريح الكاذب ونادرا ما يلجأ المشرع إلى المتابعات القضائية أو الحجز.

وحسب ما ورد في المواد فإن المشرع قام بمعالجة هذه التجاوزات الضريبية على أنها سلوك يمكن ردعه عن طريق فرض الغرامات المالية ولا يمكن تجريمها وهذا ما نستنتجه أن المشرع كان يعالج هذه الظواهر بطريقة مرنة ورقيقة ؛

- كما أن إجراءات المنازعات المصادق عنها حول آجال ووسائل تقديمها فهي بدورها تشجع الطعون للتباطؤ والهدف تأجيل يستفيد منه المتهربون من دفع الضريبة لمعالجة العجز المسجل في ميزانيتهم ؛

- الغموض الذي يحوم حول شروط الخصم يمنح عدة إمكانيات للتهرب والغش الضريبي وهذا في غياب قواعد صارمة ومعايير خاصة بكل الأنشطة ،فهي بدورها تخلق فراغات مستغلة من قبل المكلفين وبدون مقابل فهي هدية مقدمة من قبل المشرع على طبق من ذهب، وفي الأخير يمكن أن نستنتج أنه هناك علاقة عريضة بين خصائص النظام الضريبي وحجم التهرب والغش الضريبي في أي بلد وهكذا فإن النظام الضريبي غير المشروع نجده معقدا غير ثابت و متناقض يساعد على تشجيع السلوك غير القانوني. وهكذا فإن النظام الضريبي هو ثمرة المحيط الاجتماعي والسياسي، فالكفاءة أو عدم الكفاءة مرتبط أساسا بقياس طبيعة العلاقات الاجتماعية والتوجيه السياسي للبلاد.

6- ضعف مؤشر دفع الضرائب

يستعرض مؤشر دفع الضرائب، التغيرات والإصلاحات التي تشهدها كل دولة كما يسجّل الإشتراكات الإجبارية التي يتعيّن على المؤسسة الاقتصادية دفعها أو اقتطاعها في سنة ما، وكذلك الإجراءات التي تمثّل عبئا على هذه الشركة إداريا في سداد الضرائب الإشتراكات المفروضة عليها[2].

[1] أنظر،يحي محيوت ، قانون الإجراءات الجبائية ،دار المعرفة، الجزائر ، الطبعة 2009 .

[2] إخباري اقتصادي – تونس، على الخط، http://ar.webmanagercenter.com ، تاريخ 15 فيفري 2010.

ويهدف المؤشر إلى إعطاء بيانات قابلة للمقارنة بين الدول وتسهيل إنشاء مقياس موحّد للنظام الضريبية بين الاقتصاديات والمجموعات الجغرافية مما يؤدّي إلى رصد التغيرات.

ورصد التقرير الخاص بهذا المؤشر عدد من الملاحظات من أبرزها أنّ الدول التي تفرض معدلات ضريبية منخفضة ليست بالضرورة نموذجا يقتدي به خصوصا مع تفهم قطاعات الأعمال لمنطلق فرض الضريبة وإدراك الحكومات لمسؤولياتها في إنفاق عائدات الضريبة على مشاريع تنموية ملموسة، إلى جانب وجود دور كبير لنظام إنهاء المعاملات الضريبية وخصوصا إدخال نظم المعاملات الإلكترونية في إصلاح النظم الضريبية.

وبالنسبة إلى وضع الدول العربية في المؤشر العام الرئيسي لدفع الضرائب فقد حلّت 5 دول عربية ضمن قائمة أفضل 10 دول عالميا في سهولة دفع الضرائب وهي قطر (المركز الثاني عالميا)، الإمارات (المركز الرابع)، السعودية (المركز السابع)، سلطنة عمان (المركز الثامن)، الكويت (المركز التاسع).

أمّا بقية الدول العربية فقد حلّت البحرين في المركز السادس عربيا و14 عالميا، والأردن في المركز السابع عربيا و22 عالميا، وفلسطين في المركز الثامن عربيا و26 عالميا، ولبنان التاسع عربيا و46 عالميا والعراق المرتبة العاشرة عربيا و50 عالميا.

وفيما يتعلق بالتغيّر في وضع الدول العربية في المؤشر الفرعي الرئيس لدفع الضرائب ما بين 2009 و2010 فقد حافظت 4 دول عربية خليجية على ترتيبها في قائمة أفضل 10 دول عالميا في سهولة دفع الضرائب وهي قطر والإمارات والسعودية وسلطنة عمان، في حين خرجت الكويت من تلك القائمة بسبب تراجع ترتيبها من المركز التاسع إلى المركز الحادي عشر.

وتراجع الترتيب العالمي لـ 18 دولة عربية إضافة إلى الكويت وهي الأردن وفلسطين والعراق وجيبوتي والسودان وسوريا وتونس والمغرب واليمن، مقابل 5 دول لم يتغير ترتيبها وهي: الجزائر إضافة الدول العربية الخليجية الأربع السابق ذكرها.

وفيما يخصّ أهمّ مجالات الإصلاح على المستوى العالمي خلال الخمس سنوات الماضية فقد رصد تقرير ممارسة أنشطة الأعمال 171 إصلاحا ضريبيا يؤثر على مؤشر دفع الضرائب في 104 اقتصاديات حول العالم وخلال سنتي 2008 و2009 فقط قامت 45 دولة بخفض الضرائب (20 دولة منها 2 عربية هما الجزائر والسودان) أو تسهيل الإجراءات المتعلقة بها (18 دولة منها 3 دول عربية: الأردن ولبنان وتونس) وبشأن تطبيق الأنظمة الإلكترونية، تشير البيانات إلى أنه أنه قد تمّ إدخال العمل بالأنظمة الضريبية الإلكترونية في 56 دولة حول العالم وأن شريحة كبيرة من المؤسسات في تلك الدول دأبت على إعداد الضريبة وسدادها عبر تلك الأنظمة الجديدة. وعلى صعيد الدول العربية، قدّمت الحكومة التونسية للشركات التي تعدّ الملف الضريبي إلكترونيا، خدمة إمكانية طباعة رقم إيصال يمكن

بموجبه سداد الضريبة المستحقة من خلال أحد مكاتب تحصيل الضرائب. كما إعتمد الأردن الأسلوب الإلكتروني في تقديم المستندات والسداد[1].

المبحث الثاني: معيار الغش والتهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي أن يحاول المكلف الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا، دون أن ينتقل عبؤها إلى شخص آخر، و في هذه الحالة لا تحصل الإدارة الضريبية على أية ضريبة . فالتهرب الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، إلاّ أن المكلف يتهرب من دفعها[2].

و في هذا الصدد ينبغي التمييز بين نوعين من التهرب الضريبي: التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي غير المشروع أو ما يعرف بالغش الضريبي.

إختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوئه تمييز التهرب عن الغش الضريبي. و يمكن رد هذا الإختلاف إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية [3].

- الإتجاه الأول يمثله M Rosier مؤداه أن فكرة التهرب الضريبي فكرة أعم و أشمل من فكرة الغش الضريبي.فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي فهو النوع.فالغش وفقا لهذا الإتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي و هي حالة التهرب الضريبي عن طريق إنتهاك القانون
- الإتجاه الثاني يمثله كل من M. A.piatier،M .Le Touge و فحواه أن التهرب الضريبي ماهو إلا الشكل الدولي للغش الضريبي فالغش، وفقا لهذا الإتجاه و على عكس الإتجاه الأول، هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع، فأصحاب هذا الإتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش، غش على الصعيد الداخلي و غش على المستوى الدولي، و هذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي .و بذلك و وفقا لهذا الإتجاه لا يوجد تهرب ضريبي داخلي، و لا يوجد غش ضريبي دولي،فالتهرب وفقا لهذا الإتجاه دائما ما يحتوي على العنصر الدولي، أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية للدول و يخضع للسيادة الضريبية و الإدارية للدولة ;
- الاتجاه الثالث و يمثله M.Gaudemet، و مضمونه إن التمييز بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية .فالتهرب يكون شرعيا و قانونيا، اما الغش فغير شرعي او قانوني .و بصورة أوضح فان المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخضوع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل إنتهاكا للقانون.و يأخذ هذا السلوك صورا مختلفة : فقد يكون إمتناعا بمعنى أن المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة .فتصرفه ينطوي على سلوك سلبي

---

[1] إخباري اقتصادي – تونس، على الخط، http://ar.webmanagercenter.com ، تاريخ 15 فيفري 2010.

[2] عادل أحمد حشيش و مصطفى رشدي شيحة،، مقدمة في الاقتصاد العام و المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998،ص227.

[3] محمد خالد المهايني، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته ،المنظمة العربية للتنمية الإدارية، سوريا، 2010، ص226 ،227 .

يجنبه الخضوع لأي ضريبة أو قد يتخذ حرية الإدارة حيث يكون للفرد الحق في اختيار التصرف الذي يمثل خضوعا اقل للضريبة .و يعترف القانون و القضاء بهذا الحق لكونه حقا مشروعا .و قد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ إلى إتباع إجراءات شرعية لتخفيف العبء الضريبي أو إسقاطه .كالإستفادة من ثغرات التشريع الضريبي ،و هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي المشروع .في حين إذا إستخدم المكلف حيلا تدلسية لتجنب الضريبة انطوى ذالك على السلوك غير المشروع ،و هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي غير المشروع و هذا ما يعني الغش الضريبي المشروع و الغش الضريبي يحدث عند إمتناع المكلف الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها باستعمال ما إستطاع من الطرق الإحتيالية للتخلص من دفعها ، و يتحقق هذا التهرب أساسا بمناسبة ربط الضريبة للحيلولة دون تحققه كليا، و ذلك بإنكار تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، أو بجعله يخفي جزء من وعاء الضريبة الحقيقي، عن طريق إخفاء جزء من القاعدة الضريبية[1] ، كما لو قدم الممول إقرارا يحتوي على معلومات خاطئة عن إيراداته، بهدف التقليل من مقدارها. و قد يحدث التهرب الضريبي كذلك بعد ربط الضريبة بمناسبة تحصيلها، كما لو قام المكلف بالإمتناع عن الدفع ثم أخفى أمواله حتى لا تتمكن إدارة الضرائب من تحصيل مستحقاتها من هذه الأموال.

و يمكن تقسيم التهرب الضريبي غير المشروع أو الغش الضريبي إلى صنفين: الغش الضريبي البسيط و الغش الضريبي المركب وتختلف مظاهر التهرب الضريبي والغش الضريبي حسب نوعية الباحثين وكذلك العمليات المستعملة ويمكن الكشف عنها بالإجابة على سؤالين:

- من يتهرب من الضريبة؟.
- وكيف يمكن ذلك؟.

قبل المطالبة بإيجاد إجابة حصرية ونهائية لهذين السؤالين يجب التطرق إلى العمليات الاجتماعية لهذا نحاول إستنتاج العناصر المشبوهة في الأول ثم التطرق إلى العمليات التقنية المتكررة.

المطلب الأول: العمليات الاجتماعية للانحراف الضريبي

للإجابة عن السؤال من يتهرب من الضريبة؟ نستطيع القول أن كل المكلفين يتهربون من الضريبة وقد كتبJ.C.Martinez "غياب الوعي الضريبي هو العنصر المتفق عليه" وفي نفس السياق كتبNgaosy Vathn [2] حول التهرب الضريبي في الدول النامية حيث قال " لا يقتصر التهرب الضريبي على عنصر إجتماعي محدد، فإن تعميم ديمقراطية التهرب الضريبي تفسر كذلك حجم النزيف الضريبي الذي يصيب المالية العامة" .

والسؤال الذي يمكن طرحه هل المكلفون متساوون أمام الضريبة؟

---

[1] مجدي محمود شهاب، أصول الاقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004،ص 391.

[2] JC Martinez, La Fraude Fiscale, Op Cit, P60.

الإجابة عن هذا السؤال قطعيا ستكون سلبية لأن عدم التساوي أمام الضريبة قد تفاقم من ظاهرة التهرب والغش الضريبي معناه أن النظم الضريبية ومنها النظام الضريبي الجزائري لا يمنح نفس إمكانيات التهرب الضريبي لكل المكلفين ويفسر ذلك الأسباب التالية :

- النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي ونظام التقدير فيه نوعان أو أكثر، حقيقي وجزافي و يمكن أن نقول أن نظام التقدير الحقيقي يمنح إمكانية التهرب الضريبي أما الثاني فالعكس ;
- بالإضافة يوجد نوعان من النشاطات ليس على سبيل الحصر فالمادة الضريبية أو الخاضعة من الصعب تحديدها بنفس الطريقة لأن هناك إختلاف في طبيعة النشاط في الواقع من السهل تقدير رقم الأعمال للمنتج الصناعي بناء على قيم تتصف بالثبات (المنتج) على عكس ذلك عند الأعوان الذين يقيمون الخدمات.

وأخيرا كل الأصناف الاجتماعية والاقتصادية ليس لها نفس سلطة الحوار للتأثير على عملية تطوير وتطبيق القانون الضريبي، معناه هناك مجموعات المصالح القوية، والتي تكون متغيرات تعمل في منظمات لخلق فراغات تشريعية لتقليص العبء الضريبي للتأثير على الإدارة الضريبية للتقليل من كثافة الرقابة الضريبية في القطاعات التي ينشطون فيها.

وبالتالي لا نستطيع القول بأن هذا القطاع فيه تهرب ضريبي مقارنة بقطاع آخر أو هذه منطقة يكثر فيها التهرب الضريبي مقارنة بباقي الإقليم، أو الأشخاص المعنويين تمارس التهرب الضريبي أكثر من الأشخاص الطبيعيين أو الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة وكذلك المكلفون الصغار يمارسون التهرب الضريبي أكثر من المكلفين الكبار، لذا من الصعب إعطاء بعض المؤشرات في الجزائر وهذا في غياب الإحصائيات النسبية لنتائج الرقابة الضريبية موزعة حسب المناطق وكذلك حسب طبيعة النشاطات أو حسب نوع الضرائب أو حسب حجم المكلفين.

ولذلك سنقوم بتقديم بعض العناصر المعلوماتية التي تسمح لنا بتحديد الأبعاد السوسيولوجية للتهرب الضريبي في الجزائر بالإعتماد على العناصر التالية.

1- التهرب الضريبي والجغرافيا

يكون من المهم تقديم نتائج الرقابة الضريبية حسب المناطق حتى تسمح لنا برسم خارطة التهرب في الجزائر مثل ماهو معمول به في فرنسا من خلال محاولة J.C.Martinez [1] .

مع ذلك فإن حجم التهرب الضريبي يكون كبيرا أين تتركز المادة الخاضعة للتهرب الضريبي وخاصة في وجود نقص وغياب الإدارة الضريبية.

[1] JC martinez, la fraude fiscale, op cit, p63.

2- التهرب الضريبي وحجم المكلفين

" كل الدراسات بينت أن الغش هو دالة عكسية للدخل ورقم الأعمال"[1] معناه أن المكلفين الكبار يتهربون أقل من المكلفين الصغار وفي الواقع أن المؤسسات الكبيرة وخاصة الشركات غير الإسمية تجد عددا من الصعوبات للتهرب للأسباب التالية:

- طبيعة العمليات التي تقوم بها هذه الشركات يتطلب فيها التهرب عقبات معقدة وخاصة في حالة تواطؤ أطراف عدة مع المخاطر وقد يشمل الإنهاء أو فسخ الشركة ;
- كذلك تخضع لعدة أنواع من الرقابة الداخلية أكثر من الرقابة الخارجية، منها رقابة مجلس إدارة المؤسسة، محافظ الحسابات، مجلس المحاسبة، الرقابة الضريبية، وبالتالي يجب عليها نظريا أن تعمل في شفافية ;
- أخيرا هذه المؤسسات تسير من قبل إطارات ذات كفاءة عالية والتي تضمن إستغلال كل الفراغات القانونية قبل تجاوز القانون.

وبالمقابل فإن المكلفين الصغار الذين يشكلون المؤسسات الفردية أو العائلية التي يحكمها السر والغموض في تعاملها مع الخارج يكون فيها التهرب الضريبي سهلا وخاصة في حالات المراحل الصعبة للاقتصاد.

وهكذا فإن المكلفين الصغار هم أكبر المتهربين من الضريبة وهو السلوك المفضل لدى هؤلاء وبالتالي المخطط النظري للتهرب النظري لا يعكس حقيقة التهرب الضريبي في الجزائر.

3-التهرب الضريبي والجوانب الاجتماعية والمهنية

لقد أثبت الباحثون في مجال التهرب الضريبي انه هناك فرص للتهرب الضريبي حسب أصناف النشاطات لذلك إتفقوا على أن الطبقة العاملة أو الأجيرة هي الطبقة الوحيدة التي لا تملك إمكانية التهرب من الضريبة بسبب النصوص التشريعية التي تلزم المستخدم بتصريح الأجور الموزعة على العمال ،وهكذا فإن دفع الضريبة يخضع للاقتطاع من المصدر لكن "يوجد في كل الدول قطاعات تقليدية ذات حساسية للضريبة، الفلاحة، التجارة، الحرف ، المهن الحرة"[2] .

في فرنسا قدم J.C.Martinez مربع التهرب الذي يتكون من : الفلاحين، المهن الحرة، التجارة، الصناعة[3].

المطلب الثاني: العمليات التقنية للتهرب الضريبي

العمليات المستخدمة للتهرب من الضريبة متعددة ومتنوعة نحاول أن نصنفها ونجمعها.

---

[1] JC martinez, la fraude fiscale, op cit, p69 .
[2] G. Texier, et p.derouin, le droit pénal de la fiscalité, éd Dalloz, France, 1989, p 99.
[3] G. Texier, et p.derouin, le droit pénal de la fiscalité op cit p65.

1- عمليات التهرب الضريبي

يكمن التهرب الضريبي في تخفيض الضريبة في حدود القانون ويظهر انه قانونيا كما ذكرنا سابقا وفي الواقع فإن التشريع الضريبي حر ومستقل، فقد يمنح للمكلفين الإختيار بين مجموعة من الإختيارات معناه أن القوانين الضريبية تكون إجبارية إذا إجتمعت كل الشروط فالمكاف يمكن أن يتجنب الحالات التي تخضع للضريبة إذا فهو حر، ويترتب عن ذلك أن التهرب الضريبي ينشأ إما عن الإمتناع على أداء العمليات الخاضعة للضريبة أو إستغلال الثغرات القانونية .

- الإمتناøøاع

يشكل الإمتناع شكل التهرب الضريبي البسيط، مبدأ أساسي له نبذ أداء العمليات الخاضعة وبالتالي لا يدفع فيها ضرائب ويمكن إخلال ذلك عن طريق أداء عمليات تكون معفية من الضرائب أو أقل إخضاعا. مثال ذلك المدخن الذي ينقص من التدخين وبالتالي يتجنب دفع الضريبة المتعلقة بالسجائر أو العامل الذي يتجنب الشريحة الضريبية على الدخل الإجمالي يكون معدل الضريبة مرتفعا عن طريق الإنقاص من عرض العمل أو رفض الترقية ، ويظهر أن هذه الطريقة - وهي تجنب الواقعة الضريبة - أنها طريقة دفاعية، وبالمقابل يوجد طرق أخرى هجومية مثال على ذلك المكاف الذي يهاجم القانون للإستغلال الثغرات.

- إستغلال الثغرات القانونية *

يكمن هذا السلوك في المكلفين الموجودين في مجال تطبيق الضريبة أين يترك المشرع إراديا أو غير إراديا منافذ، في هذا الموضوع كتبM.Duverger "يوجد تهرب ضريبي بسبب طبيعة العملية بدلا من تحرير المكاف، المشرع يتظاهر للسجين أنه أعطى له مفاتيح السجن".

صحيح أن المشرع يترك ثغرات ويحاول المكاف إستغلالها لتخفيض العبء الضريبي وهذا بحسن نية، فالمشرع الجزائري كذلك سلك نفس الطريق الذي سلكه المشرعون الآخرون وخير مثال على ذلك.

- الغموض الذي ميز حساب النفقات التي تخصم من نتيجة الربح الضريبي يشكل ثغرة حقيقة فتحت الباب لإستغلاله المفرط من قبل المكلفين لتخفيف الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات ;

- قانون المالية لسنة2009[1] أعفى الأشخاص الذين يقومون بالتنازل على الممتلكات المبنية وغير المبنية من الضريبة على فائض القيمة ispv، الناتج عن الفرق بين سعر التنازل وسعر الإكتساب الذي فتح المجال للسماسرة لبيع وشراء العقارات والمضاربة في السوق العقاري بدون دفع أية ضريبة على

* L'évasion fiscale : éviter l'impôt dans la limite de la loi d'après A.MARGAIRAZ : Exploiter les imperfections et les insuffisances contenues dans les législations internes et les conventions fiscales pour échapper a l'impôt.

[1] Art 8 LF 2009 la loi des finances 2009 .

الفرق الناجم عن سعر التنازل وسعر الاكتساب الذي يعتبر دخلا خاضعا للضريبة أنظر قانون المالية لسنة 2009 ;

- أو إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالإستفادة من مزايا ليس لهم الحق فيها، أو أنها عملية إخفاء قانوني عن طريق خلق وضعية قانونية صورية محل وضعية قانونية حقيقية مختلفة عنها.

- **الإستخدام الأمثل للأحكام الضريبية**

يتمثل هذا الإستخدام في الإستغلال الحكيم للقانون الضريبي. في الواقع يلجأ عدد كبير من المكلفين إلى إطارات ذوي الخبرة في الميدان بحيث يدفعون لهم أتعابا كبيرة بهدف تخفيض العبء الضريبي، مع ذلك يستخدمون عمليات وهمية سنحاول تقديم بعض الحالات عنها:

- بعض المكلفين يمارسون عدة أنشطة مرة واحدة ويعملون على تحويل الأعباء والنواتج مابين المشاريع المعفية والمشاريع غير المعفية بهدف تخفيض الضريبة الإجمالية المستحقة ;

- كذلك حالة المؤسسات حديثة النشأة التي يستفاد من إعفائها من الضريبة على أرباح الشركات والتي تتناسى إراديا إدراج الإهلاك حتى تستطيع بعد ذلك خصمها من نتيجة الدورة التي تلي فترة الإعفاء وبالتالي خصم هذا الإهلاك من النتيجة سوف يخفض الربح الخاضع للضريبة وبالمقابل الضريبة على أرباح الشركات ;

- نجد المؤسسات الفردية التي تكون محدودة الأموال والتسيير تعمل على ممارسة نشاطها في شكل شركات حتى تستفيد من أعباء المستخدمين وتخصمها من نتيجة الدورة.

وأخيرا هذه الممارسات (الإمتناع، إستغلال الثغرات القانونية، الإستخدام الأمثل للأحكام الضريبية) التي تعمل على تخفيض العبء الضريبي للمكلفين والتي يراها المكلفون أنها قانونية فهي عمليات غير قانونية تهدف إلى التهرب من دفع الضريبة.

2- عمليات الغش الضريبي و تحديد الطرق الاحتيالية

الغش الضريبي يكمن في تجاوز القوانين الضريبية عن طريق القيام بعمليات غير قانونية، ويشمل العنصر المادي وعنصر النية، وهذا يختلف عن الخطأ والذي يحدث عن حسن النية[1].

ويمارس هذا الغش عن طريق ممارسة عدد من العمليات (عقود مادية، إصطناع محاسبي، محاكاة قانونية) بهدف التهرب من الضريبة. هذه العمليات متعددة الأشكال ومتطورة، ولقد كتب G.Ardant [2] في هذا الموضوع حيث قال :

" معركة الضريبة ضد الغش تشبه مكافحة الدروع لقذائف المدافع، تقوية الدروع تستجيب لقوة المتفجرات".

---

[1] Mohamed Bouchareb, La Lutte Contre La Fraude Fiscale Au Maroc, Edition Maghrébine, Maroc, 2006, P 19.

[2] Fayard Histoire De L'impôt 1972 P 679.

وهكذا ليس بإستطاعتنا حصر كافة العمليات المستخدمة ومن المهم أن نقدم بعض التطبيقات التي نأخذها كمعايير لتصنيف طبيعة الإخفاء [1]

و قد ذهب البعض إلى أن المشرع يشترط لتوافر جريمة الاحتيال الضريبي استعمال الطرق الاحتيالية بالمعنى المقصود في جريمة النصب، فجريمة الاحتيال الضريبي باعتبارها من الجرائم الضريبية جريمة تتميز بطبيعة خاصة .و هي من الجرائم العادية و قد حرص المشرع على تحديد هذه الطرق و التي نلخصها فما يلي [2]:

- تقديم المكلف للتصريحات ضريبية سنوية بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة أو ما يعرف بالإحلال ;
- تقديم المكلف التصريح الضريبي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ماهو ثابت بما لديه فعلا من دفاتر أخفاها عن مصلحة الضرائب ;
- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد حتى يتقادم دين الضريبة ;
- توزيع الأرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه فيها ;
- إخفاء نشاط أو أكثر يخضع للضريبة ;
- إصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر .

- الإحلال

هذه الطريقة لا تقوم على إلغاء الوعاء الضريبي و إنما على إستبداله بقاعدة ضريبية أصغر، كأن يعمد الشخص إلى إستهلاك سلعة دون أخرى بسبب إنخفاض الرسوم على الأولى مقارنة بالثانية.

وقد تكون هذه النتيجة بحد ذاتها مقصودة من المشرع الذي يستهدف دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من إستهلاك بعض السلع المستوردة توفيرا للعملة الأجنبية، أو تشجيعا لإنتاج السلع البديلة لها أو الحد من إستهلاكها حفاظا على الصحة العمومية (كالتبغ و الكحول) عن طريق زيادة الضرائب عليها، و في هذه الطريقة يكون للقانون الجبائي دورا محفز أو معرقل حسب الأهداف الاقتصادية المسطرة، و في كل الحالات يتجنب المكلف دفع الضرائب دون أن يحمل شخصا آخر عبئها، و ذلك يعتبر تهربا ضريبيا مشروعا.

- الإخفاء المادي

يكمن في إمتناع المكلف بالتصريح عن كل دخل مقيم بالسعر والكمية وكذلك عدم التصريح الكلي أو الجزئي للنواتج الخاصة مثل[3]:

---

[1] Voir J.C.Martinez P71-72.

[2] احمد فتحي سرور .الجرائم الضريبية .مرجع سابق .ص 312.

[3] Rapport de la direction générale des impôts : “éléments pour une politique de lutte contre la fraude Fiscale- Décembre 1993 -P.03.

- عدد العمال سواء في الزمن كله أو جزء منه للتهرب من دفع الضريبة على الأجور ;
- المكلفون الذين يمارسون نشاط موازي ولا يقوم بالتصريح بالوجود ;
- التهريب بكل أشكاله الممارس من قبل شبكات التهريب بإستخدام الأشخاص (أطفال، شيوخ)، ويملكون وسائل النقل متطورة ويهربون سلع إلى البلد دون تصريح لدى الجمارك.

وهكذا فإن هذا الشكل من الإخفاء ممارس بشكل واسع في الجزائر، فتطور هذا التهريب عكس أهمية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر.

- الإخفاء المحاسبي

المحاسبة تشكل بالنسبة للمكلفين التزاما قانونيا في قياس وتحديد المادة الخاضعة للضريبة والنتيجة الضريبية هي التوازن بين النواتج الخاضعة والنفقات القابلة للخصم والتي يجب أن تكون مبررة، وبالمقابل فإن كل رقابة ضريبية تمر عبر رقابة معمقة للمحاسبة، والتجربة أثبتت للمكلفين ذوي النية السيئة أنه من الممكن تخفيض الضريبة بشكل إخفاء مصطنع بهدف الحصول على محاسبة قانونية تسمح بإستخدام مؤشرات مقبولة بالنظر لمقاييس النشاط و هي في الأصل غير صحيحة.

هذا النوع من الإخفاء يتم عادة على مستوى الوثائق المحاسبية الأساسية كالميزانية وجدول حساب النتائج.

على مستوى الميزانية فإن النتيجة الضريبية تساوي نتيجة الميزانية بعد القيام بعمليات الخصم والإسترداد فيلجأ المكلف إلى إدراج عناصر محاسبة خاطئة لتخفيض العبء الضريبي سواء عن طريق الضغط على الأصول والخصوم ،هذه العمليات ممكنة على مستوى مختلف الحسابات وخاصة المخزونات، المؤونات، الإهتلاك، الممونون.

أما على مستوى جدول حسابات النتائج فان المكلف يعمل على تضخيم النفقات أو التقليل من النواتج، ويمكن القول أن الغش يتم على مستوى حسابات مشتريات النفقات الخارجية، المبيعات، التسليمات لنفس المؤسسات، النواتج غير الجارية والنشاطات قيد الإنشاء.

وعموما يمكن أن نستخلص أن الغش الضريبي يتم في التلاعب في الميزانية وجدول حساب النتائج ويجب أساسا إستخدام التلاعبات المحاسبية على مستوى المخطط الوطني المحاسبي(لتخفيض المخزونات، يجب التأثير على المشتريات والمبيعات)، وهكذا فإن التهرب أو الغش المحاسبي يمكن أن يؤثر بطريقة تراكمية أي أن الغش في حساب من الحسابات يؤدي إلى الغش في حساب آخر أو عدة حسابات[1].

---

[1] فلاح محمد ، السياسة الجبائية الأهداف و الأدوات، مرجع سابق ،ص 82.

3- الإخفاء القانوني

يشكل الإخفاء القانوني شكلا من أشكال الغش الضريبي يعمل تقنيا عن طريق تحقيق عمليات وهمية عن طريق التأهيل الخاطئ أو العمل تحت عقبات قانونية مصطنعة على ممارسات الغش التي تملك دوافع مشتركة عن طريق تجاوز قاعدة أو قانون ضريبي.

- **العمليات الوهمية**

تعتمد العمليات الوهمية على مبدأ بسيط وتبنى على الفكرة التالية : نفقة قابلة للخصم أو ضريبة على قيمة مضافة قابلة للإسترجاع يجب أن تكون مبررة. إذن يكفي أن نحصل على التبرير.
المكلفون يسعون للحصول على هذه التبريرات سواء كانت في شكل فواتيرأو شيكات.
هذا العمل يسمى في فرنسا "تاكسي"[1]، هذا التاكسي هو عبارة عن حامل الإسم يكفي أن يكون مسجلا في غرفة التجارة ويملك سجل تجاري حتى يستطيع تقديم فواتير تحمل إسمه ورقم سجله.
التطبيق يتم بالشكل التالي : هذا التاكسي (هو عبارة عن مؤسسة وهمية، شخص وهمي) يضم فاتورة تحمل الرسم على القيمة المضافة، يعالج المكاف المتهرب من الضريبة فيسمى Détaxeur ، هذا المكاف تسمح له هذه الفاتورة بإسترجاع الرسم على القيمة المضافة خلال العمليات التي يقوم بها، وبالمقابل فان هذه الفاتورة تتم إما عن طريق الدفع الوهمي وهذا بالإتفاق مع هذا الشخص الذي يتحصل على عمولة متفق عنها بين الطرفين عند كل عملية.

- **المعاملات المزيفة**

تكمن في خلق وضعية حالية أو حقيقية وتحويلها إلى حالة ظاهرية وهي طريقة أخرى من طرق المحاكاة ،هذه العملية تهدف إلى معاملة خاصة على سبيل المثال : مكاف يقوم بخلق مؤسسة جديدة قديمة بهدف الإستفادة من الحوافز الضريبية التي تمنح إلى المؤسسات الجديدة، نأخذ على سبيل :المثال مكاف يقوم ببيع عتاد الإستغلال ويفسخ عقد الإيجار لنفس الشخص ويهدف إلى إخفاء بيع القاعدة التجارية، مثلا لتجنب معدل الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على التنازل عن الأصول وبالتالي لا يخضع على فائض القيمة.
وهكذا هي حالة المكلفين الذين يحاولون تزييف حالة حقيقية بهدف خلق حالة أخرى تكون موازية وهذا بإستخدام التزييف.

المطلب الثالث: الرقابة الضريبية في الجزائر

كما تطرقنا في الفصل السابق حول الآثار المباشرة و غير المباشرة للرقابة الضريبية و كذلك الآثار المباشرة لعملية الرقابة أن عملية الرقابة الضريبية تخضع لشروط و ضمانات لهذا حدد المشرع مجموعة من الضمانات وجب على الإدارة الضريبية توفيرها لما للرقابة من أعباء مالية و نفسية تضر المكاف، و بالمقابل حدد المشرع صلاحيات و حقوق الإدارة تجاه المكلفين أثناء أداءها لمهمة الرقابة .

[1] J.Cosson, Les Industriels De La Fraude Fiscale, Ed Du Seuil, 1971, P 8.

و السؤال المطروح : هل المشرع الجزائري التزم بهذه الشروط ؟ إذا كان نعم فلماذا كل هذا التذمر من قبل المكلفين؟ هذا ما سوف نجيب عليه من خلال هذا المطلب.

1- أزاداف الرقابة*

حدد المشرع الضريبي الجزائري مجموعة من الأهداف العامة للرقابة الضريبية:

- تهدف الرقابة الجبائية أساسا إلى النفور من أي محاولة غش أو ممارسة سلوك من شأنه أن يسمح للمكلف بالضريبة من عدم الإمتثال بالإلتزامات الضريبية ، مما ينجم عنه أضرار مالية للخزينة العامة كما يؤدي إلى فشل كل سياسة ترمي إلى تحقيق أحسن الشروط للعدالة و المساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الاقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني منها إلغاء الإحتكار، وتحرير التجارة الخارجية ...الخ" ;
- إن الإجراءات العامة المسطرة تهدف أساسا إلى إبطال الأساليب و التطبيقات التي تحكم الإختلالات التي تشوه قواعد المنافسة و تقلص من عدم تمويل الخزينة بالموارد الإضافية مثل :
- عدم تحرير الفواتير عند إجراء الصفقات التجارية، أين يكون تطور السوق غير خاضع للضرائب بشكل واسع ;
- الاستعمال الضئيل للشيك كوسيلة للدفع ;
- تحويل المكاسب الضريبية المحصلة من أجل تحفيز الاستثمار.

---

* أغلب الأنظمة الضريبية تهدف إلى التحقيق الأهداف الكمية: هي عادة الأهداف الكمية المحددة طبقا لمعايير ملائمة و محددة مسبقا و هي :

- تعدد المراقبات مع إخضاع أكبر عدد ممكن من المكلفين بالضريبة مقارنة مع المجتمع الضريبي الذي يمكن مراقبته خلال الدورة التي لم تتقدم بعد.

مردودية و حجم الدفاتر المراجعة حسب كل مهمة مراجعة و حسب كل عون مراجع يجب التوازن ما بين مختلف الجهات الملاحق الأخرى.

إضافة إلى هذه الأهداف نوعية خاصة بالرقابة الجبائية و هي :

- توجيه الرقابة الجبائية نحو بعض القطاعات مع الأحد بعين الاعتبار العمليات المرتبطة بالتجارة الخارجية و لقطاع التوزيع ، مستوردين ، تجار جملة ......الخ. وهدا لتفادي الغش .
- البحث الدائم عن المعلومات الضريبية و استغلالها خاصة عن طريق الاتصال الإعلامي مع مصالح الجمارك ومديريات التجارة والبنوك التي تسمح للمصالح الضريبية بالحصول في آجال جد قصيرة على اتصالات خاصة بكل العمليات المحققة أمام نقائص عمليات المراقبة يمكن ذكر:
- نقص تأطير عمليات الرقابة سواء كما أو نوعا.
- نقص الإنتاج الوثائقي و الذي يمثل عنصرا أساسيا من آجل رقابة نوعية جيدة.
- التعاون الضئيل ما بين الإدارات و المنظمات التي تحارب ظاهرة الغش (مديرية التجارة الجمارك، البنوك، مصالح السجل التجاري...)
- استعمال الإعلام الآلي لمهام المصالح التي لها علاقة مع الرقابة الجبائية.

و يمكن القول أن الرقابة الجبائية تمثل أحد أهم القنوات التي تؤدي إلى توزيع أحسن للعبء الضريبي و تجنب تحويله إلى بعض المكلفين بالضريبة المحترمين لالتزاماتهم بالضريبة.
كما حدد المشرع الضريبي الجزائري مجموعة من الأهداف الإستراتجية و المتمثلة أساسا في أن الرقابة الجبائية وسيلة إستراتيجية تتمثل في نظام تصريحي، و هي الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تملكها الإدارة للتحقق من مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين و القواعد المنظمة بالاقتطاعات الضريبة، و تطبيقها يمثل أحد الاهتمامات الأساسية للسلطات العمومية بهدف محاربة الغش و التهرب الضريبي و تخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية و حصر خطورتها.

2-الإطار القانوني للرقابة الضريبية

يتضمن هذا الإطار الجوانب التالية[1] :

- **حق الاطلاع**

باستقراء المواد من 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في الجزائر، فالقانون يخول للمفتش الإطلاع على دفاتر المكلفين و المستندات و هذا للحصول على المعلومات الكافية و التي تسمح بمقارنة التصريحات المقدمة من قبل المكلف مع المعلومات المتحصل عليها . و يمارس الإطلاع في الإدارات العمومية و المؤسسات الخاصة و البنوك ،كما تختلف عملية الإطلاع حسب الهيئة .

باستقراء المادة 309 من نفس القانون نجد أن :

لا يمكن في أي حال من الأحوال الإدارات الدولة و الولايات و البلديات، و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان إدارة المالية ،الذين هم أقل من رتبة مراقب و يطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها .هذا ما كان معمولا به سابقا قبل صدور قانون المالية لسنة 2002 و بإستقراء هذا القانون نجد أن:

حق الاطلاع

- لدى الإدارات العمومية :

المادة 309 : ملغاة*.

المادة 310 : ملغاة.

المادة 311 : ملغاة.

- لدى المؤسسات الخاصة :

المادة 312 : ملغاة.

المادة 313 : ملغاة.

[1] ناصر مراد إجراءات مكافحة التهرب الضريبي مجلة الأبحاث الاقتصادية البليدة لعدد 2009/3 ص 34.

* المواد من309 إلى 316 : ملغاة بموجب المادة 200 من ق.م. لسنة 2002 (تنقل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية).

المادة 314 : ملغاة.

ج - أحكام مشتركة :

المادة 315 : ملغاة.

المادة 316 : ملغاة

- **حق الرقابة**

يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف و ذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية و حسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية [1] في الفقرة الأولى منها و التي يخول للإدارة حق رقابة التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة .كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

- **حق إستدراك الأخطاء الإدارية**

لقد منح المشرع الضريبي الجزائري للإدارة الضريبية الحق في إستدراك الأخطاء التي يمكن أن ترتكبها الإدارة الضريبية سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها و هذا ما جاء في المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة [2]

« دون الإخلال بالأجل المحدد في المادة 326، يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.

كل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية، أو على إثر افتتاح تركة المكلف بالضريبة أو تركة زوجه، ودون الإخلال بالآجال المحددة في المادة 326 يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي سنة القرار الذي أنهى الدعوى أو التي تم فيها التصريح بالتركة.[*]

تشكل الضرائب التي يتم تأسيسها بعد وفاة المكلف بالضريبة، بمقتضى هذه المادة وكذا جميع الضرائب الأخرى المستحقة على الورثة من تبعة الوارث دينا يخصم من أصول التركة بالنسبة لتحصيل حقوق التحويل الناتج عن الوفاة.

ولا يجوز خصم هذه الضرائب من دخل الورثة بالنسبة لتأسيس ما يفرض على هؤلاء من الضريبة على الدخل الإجمالي » .

---

[1] يحي محيوت ،قانون الإجراءات الجبائية ،مرجع سابق ،ص17.

[2] قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 327، الجزائر 2010 ، ص 150.

[*] المادة 327 : معدلة بموجب المادة 200 من ق.م. لسنة 2002.

3- الضمانات الممنوحة للمكلف

من أجل حماية المكلف من تعسف بعض المصالح الضريبية، عمد المشرع على منح المكلفين الخاضعين للرقابة الضريبية مجموعة من الحقوق حتى يضمن التوازن بين الإلتزامات المفروضة على المكلف و الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية ،و لهذا تحرص الإدارة الضريبية على إحترامها زمنيا و مكانيا و يمكن تلخيصها في مجموعة من الإجراءات.

- **الإشعار بالتحقيق**

باستقراء المادة 20 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية نجد[1]**:**

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار .

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين ، و كذا تاريخ وساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

- في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك ;
- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة ;
- لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا.

- **تحديد مدة التحقيق**

بإستقراء المادة 20 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية نجد[2]**:**

- « لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من أربعة (04) أشهر، فيما يخص :

* مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

* كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

---

[1] يحيى محيوت ،قانون الإجراءات الجبائية ،مرجع سابق ،ص 20.

[2] نفس المرجع أعلاه ص21.

- يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها
- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، سنة واحدة.
- لا تكون الإدارة مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بتحقيق في الملاحظات و العرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان

و علاوة على ذلك، لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه ، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه »

- **الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم** [1]

بإستقراء المادة 20 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية نجد[2]:

يجب ، تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره من أجل مناقشة إقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها .

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف و معللا ، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

و للمكلف بالضريبة أجل أربعون (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله. و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني .

قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك. كما يمكنه، بعد الرد، الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مفيد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية. و عند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة و مبررة. و إذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي ، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعين (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته *.

---

[1] يحيى محيوت ،قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق، ص 21.

[2] نفس المرجع أعلاه، ص 21.

* المادة 20-6: معدلة بموجب المادة 37 من ق.م لسنة 2009.

المطلب الرابع: عمليات الغش والتهرب عن طريق استغلال الإقامة الاتفاقيات الضريبية

لقد تطرقنا إلى تقنيات الغش والتهرب الضريبي على المستوى المحلي و هذا بثبات الإقامة الجبائية دون التطرق إلى محاولة خلق و إنشاء إقامة في الخارج وخاصة وأن مجال الممارسة واسع، وفي الواقع فقد تطور مع تطور الجنات الضريبية والتجارة الدولية وكذلك حرية تنقل رؤوس الأموال فإننا نقدر أن سبب في ذلك هو استقلالية الأنظمة الضريبية وغياب المعايير الضريبية الدولية التي تحول دون التفريق مابين الغش والتهرب، شيء صعب كما تطرقنا إليه سابقا.

التهرب الضريبي عن طريق استغلال الإقامة في الخارج يأخذ عدة أشكال بسيطة ومتطورة سنحاول عرض جانب منها.

1-التهرب الضريبي عن طريق الإقامة الوزامية في الخارج

هذه العملية تقتصر على الأشخاص الطبيعيين، وهذا السلوك يمارس من قبل الممثلين والنجوم والكتاب والذين يبحثون عن إقامة ضريبية أفضل، حالة ممثل الذي يبحث عن بلد يقيم فيه بشكل وهمي يكون فيه العبء الضريبي خفيفا بدلا من إقامته في البلد الذي يقيم فيه فعلا أين يكون المعدل الضريبي مرتفعا، هذه العملية يتبعها دخول غير قانوني للأموال ويتبعها جريمة جمركية ومالية.

2- استغلال الاتفاقات الضريبية الدولية

تعتبر الاتفاقية الضريبية الدولية عقدا بين دولتين أو مجموعة من الدول فيما بينها، يكون موضوعها ضريبي بحت، تهدف إلى تفادي ظاهرة الإزدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي وإرساء تعاون دولي في ميدان الضرائب بين الدول المتعاقدة[1].

كما يمكن أن تكون هذه الإتفاقيات ثنائية بين دولتين فقط أو متعددة الأطراف كالإتفاقية المبرمة بين دول الإتحاد المغرب الضريبي UMA [*]الموقعة في 23 جويلية1990 .

كما يمكن أن تكون مؤقتة أي لفترة محدودة أو تكون دائمة أو لمدة أطول كما قد تكون بنود الإتفاقية ثابتة خلال فترة التعاقد، أو متغيرة وفق الأحداث الاقتصادية حيث يتم التفاوض دوريا على بنود الإتفاقية ومع ذلك يمكن أن تستغل من قبل المكلفين للتهرب من دفع الضريبة مثلا شخص يستورد سلعة من بلد ما ويقدم شهادة منشأ هذه السلعة مزورة لتضليل الجمارك و يصرح بأنه إستورد هذه السلعة من بلد ما تربطه اتفاقية جمركية أو ضريبة مع الجزائر وبالتالي يستفيد من معالجة ضريبية خاصة.

3-التحويل غير المباشر للأرباح

هي تقنية يتم بموجبها تحويل المادة الخاضعة للضريبة من بلد مرتفع الضريبة الى جنة ضريبية بهدف تحقيق الاقتصاد في الضريبة يمكن تفريق بين طريقتين:

[1] يونس أحمد البطريق السياسات الدولية في المالية العامة الدار الجامعية الإسكندرية 2002 ص 200.

[*] الجزائر أمضت عدة اتفاقات ازدواج الضريبي الدولي مع دول المغرب العربي وفرنسا، الأردن، مصر، ألمانيا.

- تطبق من قبل مؤسسات معتمدة (علاقات قانونية) بالتحيز لتخفيض أسعار التصدير أو تعطيلها عند الإستيراد أو بأية طريقة أخرى، تخفيف أعباء الديون، ترك الحقوق، وهي حالة مؤسسة الأم تقع في دولة تطبق فيها ضرائب مرتفعة والتي توافق على فرعها موجود في بلد جنات الضريبية تحويل الملكيات براءة الإختراع بثمن محدد وهذه الأخيرة تعيد بيعه لزبائنها بسعر عادي فالعملية الأولى لا تحقق أرباحا أما الثانية تحقق أرباحا قياسية تخضع إلا لمعدل ضريبة منخفض أو معفي ;

- توجد عمليات جد متقدمة تكمن في إستعمال شركات الربط التي تقع في دول منخفضة الضريبة (جزر باهاماس، باناما، لكسمبورڨ) والتي تتفق مع المتهرب والزبون والممون لتقديم فواتير وهمية أو لتسيير ميزانية المجمع حتى تستنزف أرباح هذا المجمع وتحويلها إلى جنة الضريبة ;

شركات الربط هذه تستطيع أن تكون:

- شركات وهمية Sham Companies و هي عبارة عن صناديق الرسائل وتخدم تقديم فواتير وهمية ;

- شركات القاعدة Base Companies لا تملك حجما ولا نشاطا محددا وتخدم تقديم فواتير وهمية تحصل الأموال وتسير ميزانية المجمعات ;

- شركات هولدينغ وهي شركات تملك أصول لتشكل من قيم المساهمات وقيم منقولة تستنزف أرباح المؤسسات التي تراقبها وتخدم تقديم القروض ;

- المؤسسات هي شركات أوثان لا تمارس أي نشاط في بلد ما تمارس الوساطة في الدفع بين المؤسسات الأجنبية وتحصل على حقوق مثل حقوق براءة الإختراع.

المبحث الثالث: الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية للتهرب الضريبي

لمعرفة الآثار الظاهرة يجب ملاحظة عواقبها في إطار شامل، وهذا يطبق على ظاهرة التهرب الضريبي و عواقب هذه الظاهرة يصعب الكشف عنها أو حصرها أو تقديرها.

ومع ذلك فإن البعض يتطرق إلى جوانبها الإيجابية ولكن يوجد إجماع حول آثارها السلبية[1] ولهذا نحاول التطرق إلى عواقب إيجابية محتملة لهذه الظاهرة قبل التطرق إلى عواقبها السلبية.

المطلب الأول: الآثار الايجابية للتهرب الضريبي.

يرى بعض الباحثين [2] أن التهرب الضريبي يحمل أبعادا إيجابية في الواقع و أمام القهر الضريبي يسمح بتحسين الهامش الخام للتمويل الذاتي، الذي يسمح بالاستثمار ومن ثم يساهم بدوره بدرجة كبيرة في جهود الإنتاج في بلد ما، للاستفادة من رفع ميل الحدي للاستهلاك ويساهم في الرفع من طاقة السوق الداخلية ويؤثر بذلك إيجابيا على الاقتصاد بفعل التأثير على الطلب، هذا المخطط النظري يستند إلى وجود عون اقتصادي رشيد وعقلاني، كما أن الاقتصاد غير الرسمي بمرونته الطبيعية وفي وجود

[1] Jc Martinez, La Fraude Fiscale, Op Cit P37.
[2] Jc .martinez, la fraude fiscale, op cit p154.

أحكام معقدة ومركبة يكون لنا القيمة البديلة للاقتصاد الرسمي، وهذا الأخير يكون لنا عامل إنتاجية ملائم يساهم في خلق فرص العمل(بعض المستخدمين يرفضون توظيف العمال لتجنب التشريع المعقد للعمل).

ويشجع الطلب ويسمح بتحفيز الأسعار والمساهمة في إعادة توزيع الدخل)، وهذه حقيقة في الدول النامية أي أنه يشكل لنا دفعا قويا للحماية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ويضمن العيش لطبقة كبيرة من الشعب.

ولكن كل هذه الحجج لا يمكن أن تخفي الآثار السلبية لهذه الظاهرة، وفي الحقيقة أن هذه الآثار الإيجابية لا يمكن أن تكون لنا شهادة نبرئ بها هذا السلوك المتطرف.

المطلب الثاني: الآثار السلبية للتهرب الضريبي*

أثار التهرب الضريبي السلبية تمس مباشرة أو بطريقة الاقتصاد سواء الجانب المالي وكذالك الجوانب الأخرى للسياسة القانونية والعدالة القانونية.

1- المستوى الاقتصادي

على هذا القطاع تظهر عواقب وأثار التهرب الضريبي المختلفة و سنحاول أن نتطرق إلى هذه الأبعاد الأكثر وضوحا مثل.

- المنافسة غير العادلة

يؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار شروط المنافسة على المشاريع حيث تكون الفرصة أكبر للمشاريع الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي في أن يتحقق لها التفوق على غيرها من المشاريع التي تتفوق عليها إنتاجا أو تنظيما أو فائدة للمجتمع، حيث تنخفض لها نفقة الإنتاج بمقدار قيمة ما احتفظت به نتيجة تهربها من الضريبة، وهو ما يجعل لها ميزة تستطيع معها أن تسيطر على السوق بمنافسة غيرها من المشاريع التي تعمل بحكم القانون بامتثالها للضريبة، هذا العامل يسمح للمكلف بتخفيض سعر الإنتاج وهكذا يدخل في إستراتجية الرائد في السوق(حرب الأسعار)[1] ، في الجزائر هذه الحقيقة مؤكدة من خلال ما يلي:

- يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين مما يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي، وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية التي تسعى الدول إلى حماية إنتاجها لأن السلع الأجنبية تتمتع بعاملي الجودة والتنوع وهو ما تفقده الصناعة المحلية في بداية نشأتها مما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها مما يؤثر على سير تلك المشاريع ويضعف صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية ;

---

* les conséquences: sur le plan économique, sur le plan financier, sur le plan social .

[1]-إسراء سعيد الصيام، الحدث الاقتصادي، العدد 697، حزيران 2006.

- من جهة أخرى غياب الأدلة والمعلومات لدى الإدارة الضريبية حول المكلفين، يعمل على إنتشار المنافسة غير العادلة بين المكلفين.

هذا التيار يشكل عاملا للمنافسة غير عادلة بين الأنشطة ويخلط لعبة حرية المنافسة وكذلك مبدأ حيادية الضريبة.

- ساøøpو المكلين

على الصعيد العملي المتهرب يشعر أنه غير متوازن وعديم الراحة نتيجة الانحراف الضريبي لذا يجب أن يكون منخفضا وهذا ممكن بطرق متعددة.

- نجد مكلفين يسلكون مسار حياة متناسب وضخم ولا يعكس حقيقة أعماله، وعموما هم مكلفون يملكون سيارات ضخمة و إقامات ضخمة ويقصدون مطاعم راقية، ونفقات هاته الحياة الكريمة تخصم من الربح الخاضع للضريبة;

- يوجد آخرون يبحثون عن ملاجئ غير منتجة لتبييض الأموال مثل اللجوء إلى المعادن الثمينة والعقارات و يتهربون في صمت، وهؤلاء المتهربين يتجهون إلى الحسابات السرية الموجودة في سويسرا أين يستقبلون بحفاوة وفي هذا الموضوع كتب[1] Cosson يقول : " المخالفتان المرتبطان قبل وضع الأموال في الملجأ خارج فرنسا يجب أن تخضع للتهرب الضريبي، والذي يدفع الضرائب المستحقة عليه، لا يجد ما يأخذه إلى سويسرا" ;

- كما أن عصابات التهريب هي مصادر لهروب رؤوس الأموال لأنها تدفع قيمة السلعة المهربة بالعملة الصعبة دون المرور بالبنوك.

- تـ20يـ f حافز على الإنتا

التهرب الضريبي يشكل عامل ضد إنتاجية الاقتصادية من وجهتين:

- من جهة على الصعيد النظري التهرب الضريبي عن طريق آثاره في المدى المتوسط والطويل على الضغط الضريبي يؤدي إلى تخفيض عرض العمل، فخبراء الاقتصاد يؤكدون أن ارتفاع الضغط الضريبي يؤدي إلى تراجع في الدخل الفعلي للمكلفين ويؤدي بدوره إلى تراجع الإنتاج هذان الأثران يمكن أن نفسرهما كما يلي:

إما المكلفين ينفقون أقل وهذا ما يعرف بأثر الإخلال وإما يعمل للحفاظ على دخله، وأثر الدخل يلغي أثر الإخلال وبالتالي فإن التهرب الضريبي عامل ضد الإنتاجية ;

- من جهة أخرى يمنع كل تراكم الدخل ورأس المال مهم جدا للتطور الاقتصادي والاجتماعي وبالمقابل التهرب الضريبي يشكل خسارة بالنسبة للميزانية وهذا يخلق صعوبات مالية، ويرى هنا التطور ويدخل الكثير من الدول في دوامة القروض الخارجية، وهو ما يمثل خطرا مادام التهرب لا يدرج في الدائرة الاقتصادية.

---

[1] la répression pénale de la fraude fiscale, rffp, n° 5, 1994, p ,111.

- اÕثار السلبية على سياسة الدولة

يؤثر التهرب الضريبي على عمل السلطات العمومية وفي الواقع يدخل تشوهات في مؤشرات الاقتصاد الكلي وبالتالي فإن يصعب الاعتماد على هذه المؤشرات لإجراء دراسات قد تأخذ القرارات، وفي هذا الموضوع كتبJ.Cosson[1] يقول:

" كل المقارنات لا تملك أي دلالة صحيحة وتشكل خطر تقديم إحصائيات وهمية"

هذه المعلومات الخاطئة يصعب اعتماد عليها في بناء إستراتجية تخطيطية لأنها تغير من المسارات والمحيط الحالي.

كذلك تحد من قيمة مشاريع السياسة العامة حيث نجد نشاطات متطورة في حين أن القانون الضريبي يعمل على تحديدها، ومثال على ذلك صناعة الكحول والتبغ في حين نجد عصابات التهريب تعمل على جلب هذه السلع لمنافسة صناعتها في هذه الدول.

2- المستnjØØوى المالي

يسبب التهرب الضريبي ضررا ملموسا بالخزينة العامة للدولة من خلال فقدها لجزء مهم من الحصيلة الضريبية ما كانت تفقده لولا التهرب الضريبي[2] .

حيث تؤكد بعض الدراسات على أن الحجم الهائل للنقد المالي الذي يضيع على الدول النامية بشكل خاص من خلال التهرب الضريبي في تلك الدول[3]

و هذا الفقد المالي الناجم عن التهرب الضريبي من شأنه حتما أن يخل بتوازن الميزانية العامة ، و الذي يؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة على تمويل نفقاتها العامة اللازمة لتسيير المرافق و الخدمات العامة، مما يضطر الدولة إلى محاولة إعادة توازن الميزانية من خلال البديل و الذي غالبا ما يكون إما اللجوء إلى الاقتراض الخارجي أو الداخلي ،أو عن طريق الإصدار النقدي الجديد و كلاهما يدخلان الاقتصاد الوطني في دورة تضخمية تقود إلى تدهور القوة الشرائية للنقود و ارتفاع الأسعار .

يكون تأثير التهرب الضريبي على المستوى المالي مباشرا وهو يعمل على التقليل من إيرادات ميزانية الدولة، وهو يشكل خطر على التطور الاقتصادي والاجتماعي ويخلق صعوبات مالية خاصة في الدول النامية، وفي الواقع فإن القائمين على الإدارة يعملون على إيجاد حلول ممكن أن تعرض مستقبل البلد للخطر ومنها:

- الرفع من الضغط الضريبي أو إنشاء ضرائب جديدة سوف ينعكس على دخل المكلفين بحيث يتناقض وبصورة أوسع سوف تتناقض التنافسية بين المؤسسات المحلية وبالتالي فإن المادة الخاضعة للضريبة ستتعرض للإخفاء، كما أن الضغط الضريبي يمثل سبب للتهرب الضريبي ;

---

[1] - La répression pénale De la fraude fiscale OPCIT, P, 158.

[2] شمس جمال فوزي .ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها و دور الشرطة في ملاحقتها .مرجع سابق .ص 474.

[3] Bruno Gurtner.Tax Evasion .The Hidden Millions For Development .The Big Issues :Reports By Commitment .Online .Www.Socwatch.Org.Vy/En/In For estematicos/71/.Html .22/05/2008.

- اللجوء إلى خلق النقود تحت شكل قروض الاقتصاد مما يزيد من ضغط التضخم.
- اللجوء إلى المديونية للتمويل جهود التنمية، وعلى هذا المستوى فإن الجزائر وتحت ظل تراجع أسعارا لنفط قامت ببناء نموذجا خاصا بالدول النامية بحيث أنها دخلت في حلقة السيطرة المالية الدولية ;
- أخيرا في ظل استحالة الاقتراض من الخارج فإن المسؤولين يكونون مجبرين على الضغط نفقات التسيير والتجهيز، وهذا النوع من القرارات يخلق أثار ضارة على المستوى الاجتماعي.

وبالتالي يمكن القول أن التهرب الضريبي والغش يمثلان خطر على المالية العامة ويفسران جزئيا عدم التوازن ويدفع القائمين على السياسة الاقتصادية اللجوء إلى حلول أخرى ممكن أن تخلق آثارا ضارة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي.

4- المستوى الاجتماعي

التهرب الضريبي يعمل على زيادة الفوارق الاجتماعية، وفي الواقع وكما تطرقنا إليه في الفصول السابقة فإن التهرب يعمل على ترسيخ غياب العدالة أمام الضريبة،لأنه لا يستطيع كل المكلفين الإنقاص من العبء الضريبي ومن المنظور الديناميكي فإن حجم التهرب الضريبي سيحول جزئيا او كليا من بعض المكلفين الذين يمارسون التهرب إلى البعض الآخر الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة لأن هذه الظاهرة سوف تدفع بأصحاب القرارات إلى إدراج ضرائب جديدة سوف تعمل على زيادة العبء الضريبي على المكلفين، وأيضا من خلال الآثار التي تترتب على التهرب الضريبي على المالية العامة فإن هذا الأخير سوف يعمل على الإخلال بطبقة كبيرة من المجتمع، وفي الواقع فإن العجز في الميزانية سيكون له أثارا اجتماعية من خلال السياسات المتبعة من تجميد الأجور، ارتفاع المستوى العام للأسعار، توقيف عمليات ، توظيف العمومي، انخفاض أو هجرة الاستثمارات العمومية، سوف تجد الدولة نفسها غير قادرة على توفير أدنى الخدمات.

5- المستوى الثقافي

إن أغلبية الكتابات والمقالات التي نشرت في موضوع التهرب الضريبي كانت تعالج هذه الظاهرة من جانب المالية العامة، وقد ناقشت معظمها الآثار النقدية وما تولده من أثار أولية وثانوية على الاقتصاد الوطني وفي كثير من حالات دار النقاش حول كيفية صنع أو التقليل من هذه الظاهرة والقليل من الأبحاث التي ناقشت الجوانب الأخلاقية لهذه الظاهرة وهكذا ثمة الحاجة إلى المزيد من البحوث قصد معالجة هذه الظاهرة ولو جزئيا.و التهرب الضريبي يهدر القيم الأخلاقية، و يضعف روح الانتماء و التضامن الاجتماعي القومي لدى الممولين الشرفاء، و ينمي فيهم روح الأنانية، و ذالك لإحساسهم بعد المساواة من جهة ،و استنكارهم لخضوعهم وحدهم للعبء الضريبي و إفلات الأخريين منه مما يولد لديهم شعور بعدم المساواة من قبل القانون[1]

---

[1] Bruno.taddei.la fraude fiscale, librairies techniques, cours de cassation, Paris, 1974, p, 36

هناك ثلاثة آراء حول أخلاقيات التهرب الضريبي نذكر منها على وجه الخصوص [1]:

- **الرأي الأول**

يرى أصحاب هذا الرأي أن التهرب الضريبي غير أخلاقي في كل الحالات، ويستند هؤلاء إلى ثلاث أسباب:

- السبب الأول: هو الاعتقاد أن الأفراد عليهم واجب تجاه الدولة وهو دفع الضرائب التي تطبقها الدولة، هذا سائد في الدول الديمقراطية وهي حجة قوية تنص على أن الأفراد يجب أن يتبعوا رأي الأغلبية.

- السبب الثاني: هو الواجب المعنوي أي أن الفرد لديه واجب لغيره من المجتمع هذا الرأي يرى من غير المنطقي أن الفرد لا يساهم في دفع التكاليف العمومية، أي دفع تكاليف الخدمات العمومية التي توفرها الدولة والتي يستفيد منها بإعتباره أحد من المجتمع ونتيجة طبيعية لذلك أن من تهرب من دفع الضريبة أو حصة من التكاليف سيقع العبء على مكلفين آخرين وبالتالي تفقد الضرائب قاعدة العدالة، وأنصار هذا الرأي نذكر منهم على وجه الخصوص : Tamari ، Cohn 1998،Cron 1844 1958

- السبب الثالث: هو رأي أصحاب الدين والذي ينص على أن المكلف مدين إلى ا بواجب دفع الضريبة وا أمرنا بدفع الضريبة، وأنصار هذا الرأي نذكر منهم على وجه الخصوص:

- Smith Et Kim Ball 1998 ، 1998 Demouille

هذا الرأي لا يعبر عن رأي رجال الاقتصاد بل هو رأي رجال الدين.

- **الرأي الثاني**[2]

وهو رأي خاص بالفضوليين Anarchists يرى أصحاب هذا الرأي أنه لا يوجد أي واجب تجاه الدولة بدفع الضريبة مادام أن الدولة هي كيان غير شرعي فهي مجرد اص ليس له سلطة أخلاقية لاتخاذ أي شيء على أي شخص ، فالدولة هي عبارة عن عصابة قادتها اختارهم الشعب ديمقراطيا هذا الرأي لا يناقش أخلاقيات التهرب الضريبي بشكل مباشر وإنما يعالج العلاقة بين الفرد والدولة أما مسألة التهرب الضريبي هي ببساطة مجرد أحد جوانب هذه العلاقة وأنصار هذا الرأي نذكر منهم على وجه الخصوص Sponner 1870 : .

لا يوجد تحت أي شكل عقد اسمه العقد الاجتماعي بالنسبة لهؤلاء، ووفقا لهذا الموقف لا يوجد اتفاق صريح لدفع الضرائب لأنه لا يوجد واجب ، وكل عملية إخضاع للضريبة يتطلب بالضرورة

[1] Robert w. McGee three views on the ethics of tax evasion and reas school of business working paper series Barry university, Miami shores, fl 33161 usa November 2005 p 6,19

[2] Robert w. McGee three views on the ethics of tax evasion op cit p 19,23

الاستيلاء على الممتلكات عن طريق التهديد واستخدام القوة وبدون إذن من المالك فهي سرقة ومعادلة الضريبة تصبح : الضرائب= السرقة، نتيجة طبيعية لهذه المعادلة أن العدالة =0.

- **الرأي الثالث**

يذهب أصحاب هذا الرأي إلى القول أن التهرب الضريبي قد يكون أخلاقيا في ظروف معينة، وتحت ظروف أخرى غير أخلاقية هذا الرأي السائد ووفقا لنتائج بعض الدراسات قام بها كل من McGee Ballas Et Tsoukas 1998:، Crow 1944،1998

خلاصة الفصل

مادام التهرب آفة ضارة اقتصاديا واجتماعيا فإنها تدفع بالمشرع إلى العمل على تغطية كل الثغرات الموجودة في القانون الضريبي بهدف التقليل من استغلالها من قبل المكلفين، ولقد أكد الباحثون أن عند رفض الضريبة تحت أي شكل من الأشكال فإن هذا الانتشار في استخدام الثغرات الضريبية سوف يعمل على الإخلال بالتشريع الضريبي، ومن المهم أن نؤكد أن تعقيد النظام الضريبي هو بالتأكيد من بين أسباب الرئيسة لتطور هذه الظاهرة.

وفي النهاية فإن البعض يرى أن التهرب والغش الضريبيين يولد بعض الآثار الإيجابية ولكن هذه المسألة لا يمكن أن نسلم بها مادام أن سلبيات التهرب و الغش الضريبيين أكثر من إيجابياته ، وعلى العكس البعض الآخر يرى أن التهرب الضريبي القليل هو الوحيد الذي يمكن أن يخلق هذه الآثار الإيجابية، ولكن ومن خلال هذا التحليل يظهر جليا ومن أول وهلة أنه ينتج أضرارا بليغة على المجتمع ككل سواء على المستوى الاقتصادي، المالي، الاجتماعي والمعنوي.

وللتهرب الضريبي آثارا خطيرة نذكر من أهمها ما يلي :

- الإضرار الكامل بحقوق الخزينة العامة.
- يؤثر على أداء الدولة في القيام بالإنفاق العام لاسيما مع تزايد النفقات العامة في العصر الحديث.
- تضييق القاعدة الضريبية.
- لجوء الدولة إلى فرض مزيد من الضرائب أو زيادة أسعار الضرائب الحالية لمواجهة العجز في الإيرادات.
- إحداث ارتباك في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- يؤدى إلى مشكلة التضخم التي تهدد عمليات النمو والتنمية.
- الإخلال بمبدأ العدالة والمساواة.
- الإخلال بمبدأ التكافل الاجتماعي وروح الانتماء والشعور العام والروح الجماعية والتضامن الاجتماعي.

الفصل الرابع

التهرب الضريبي الدولي و آلياته

تمهيد

يقتضي تحديد التهرب الضريبي على المستوى الدولي أن نميز بينه و بين التهرب الضريبي الداخلي، فالتهرب الضريبي الداخلي هو تهرب في إطار قانوني بمعنى أن السلوك الذي يمارسه المكلف يتم خارج الإطار القانوني فهو ظاهرة سلبية أي في إطار الامتثال الضريبي.

أما التهرب الضريبي الدولي فهو تهرب ضريبي اقتصادي بمعنى انه يولد تأثيرات اقتصادية على المجتمع، وبالتالي سوف تؤثر على موارد الدولة، ففي حالة التهرب الضريبي الدولي نأخذ معيار الأثر وليس البحث في الوسيلة إذا كانت مشروعة أم لا.

فالقاعدة التي تحكم التهرب الضريبي الداخلي هو أن هذا السلوك يحدث في إقليم الدولة و هذا عن طريق مخالفة القانون الضريبي الداخلي.

أما بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي فلا يمكن تصوره إلا من منظور اقتصادي بحت فهو يعتبر صورة من صور التهرب الضريبي بصورة عامة، و أن ما يميزه انه ذو صفة دولية فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة ، يستوي في ذلك أن يحدث بين دولتين أجنبيتين أو أكثر، فالمكلف يحاول أن يخفف من عبئه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق والسبل المشروعة وغير المشروعة. فقد يقوم بتحويل أرباحه خارج إقليم الدولة الكائن به ليتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة، أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالإعفاءات الضريبية التي قد يقررها القانون الضريبي في البلد المضيف.

وقبل الخوض في مجال التهرب الضريبي الدولي و أساليبه، وجب علينا التطرق إلى مبادئ و أسس الضرائب الدولية و أهم المحطات التي مرت بها، و واقع الضرائب الدولية في ظل التغيرات الاقتصادية و التحولات السياسية و الاجتماعية.من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: القانون الجبائي الدولي

المبحث الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي

المبحث الثالث: مكافحة التهرب الضريبي الدولي

المبحث الأول :القانون الجبائي الدولي

القانون الجبائي الدولي هو مجموعة من الأحكام القابلة للتطبيق من طرف الدولة في ظل احترام مبدأ السيادة الضريبية ، و يستمد مشروعيته من مصادر التشريع الداخلي و الاتفاقيات الجبائية الدولية بالإضافة إلى المصادر الأخرى كالقضاء و الفقه و الدين.

لقد واجهت الدول الكثير من المشاكل الضريبية في الماضي حيث أصبح من الصعب على الأنظمة الضريبية القائمة آنذاك التعامل مع المداخيل التي تحققها الشركات العابرة للقارات من خلال انتشار وحداتها في مختلف أنحاء العالم،و في سبيل معالجة هذه المشاكل الضريبية عمدت الدول على حل هذه المشاكل عن طريق قانونها الضريبي المحلي ،إلا أن هذا القانون تعارض مع القوانين الضريبية الأخرى .

لهذا دفعت هذه المشاكل الجبائية إلى البحث علة ما يسمى بالقانون الجبائي الدولي الذي يعتمد على إبرام الاتفاقيات التي تحمي مصالح كل دولة دون إلحاق الضرر بمصالح الدول الأخرى.

المطلب الأول :مازاية القانون الجبائي الدولي

يرى الباحثون أن القانون الجبائي الدولي هو جزء من القانون الدولي و الذي تميزه قواعد الاتفاقية و التي تكون في العادة عبارة عن تعاقدات ثنائية ،و التي تسعى إلى تسوية العلاقات بين هذه الدول المتعاقدة في اختصاصات الضريبة التي قد تنشأ بين الدول[1]

باستقراء ما جاء في التعريف فيرى الباحثون أنه من الضروري أن يعمل القانون الجبائي الدولي على تعريف الحدود الجبائية لكل دولة متعاقدة و أن يحدد سيادة كل دولة في مجال إقليمها الضريبي و هي الشروط الأساسية لفرض الضريبة على كل مكلف [2]

و تكمن هذه المسألة في تحديد العلاقة بين سلط الدولة و الاختصاص الضريبي، و قد تبين عند التطرق إلى هذه المسألة في التحاليل السابقة أن السبب الرئيسي هو نشوء ظاهرة الازدواج الضريبي و أن هناك مجموعة من الضوابط لتحديد الاختصاص الضريبي[3].

1- التبعية السياسية

لقد كانت التبعية السياسية مبدأ منطقيا و السائد الذي ترتكز عليه الدول لفرض الضرائب سواء تعلق الأمر بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين، و هو عامل ربط بين المكلف بالضريبة

---

[1] Bensahli Mohamed, support du séminaire sur l’approche du droit fiscal international ,experience algerienne,alger,1986,p6.
[2] Bensahli Mohamed ,Op Cit ,P7.
[3] يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 137.

و السلطة السياسية التي تمتلك السيادة على الجماعة التي تهيمن عليها.فالتبعية السياسية تمنح الحق في الجنسية * و الحقوق السياسية للأشخاص الطبيعيين و المعنويين .
و قد اختلف الفقهاء القدامى في تعريف معنى الجنسية إلا أنه يمكن التعرف على نظامين رئيسيين في هذا الصدد[1] :

الأول:هو حق الإقليم و بمقتضاه يعتبر الفرد تابعا للدولة بحكم مكان مولده.
الثاني:حق الدم و بمقتضاه يعتبر الفرد تبعاً للدولة تبعا للجنس أو صلات الدم أي القرابة.
و يمكن شرح هذا الإسناد على نظرية أخرى تعرف بنظرية تكافؤ التبادل،حيث تعتمد هذه النظرية عل حجة و هي إشراك المكاف في تحمل جزء من تكلفة الخدمات المقدمة من طرف الدولة ،و هي حجة تعتبر صحيحة على المستوى الدولي لقياس سياسة الدول الضريبية .فالدول تعمل على جذب الاستثمارات الأجنبية و تخول إشراك المؤسسات في تحمل تكلفة البني التحتية التي تستفيد منها خلال نشاطها.
في الواقع فإن هذا الطرح يعتبر صحيحاً لأن هذا النوع من الاستثمارات العمومية يحتاج إلى تكاليف ضخمة لا يمكن للدولة تحمل هذا الثقل لهذا تعمل على إشراك هذا النوع من المؤسسات العابرة للقارات و التي تمتاز بمداخيل ضخمة في تحمل جزء منها .

2- التبعية الاقتصادية

لقد تطورت الأفكار المحددة لطبيعة الدولة في العصر الحديث باعتبارها مجموعة سياسية و اجتماعية و اقتصادية، و لا تستند العلاقة التي تربط الدولة بالأفراد على مبدأ التبعية السياسية فحسب بل تستند العلاقة بين الدولة و الأفراد على علاقة التقابل الاجتماعي في ظل هيمنة الدولة و في نطاق النظام الاقتصادي الذي أنشأته ،و هذا هو أساس التبعية الاقتصادية.
لقد كان جورج شانز هو أول من نادى بمبدأ التبعية الاقتصادية [2] و الذي ذكر في هذا السياق يان الفرد يجب أن بعرف معنى التبعية الاقتصادية و الذي يقوم على أساس الاستهلاك أو النشاط أو الاستثمار .
لقد قام بتقسيم العناصر التي يمكن أن تحدد الالتزام الضريبي إلى ثلاثة عناصر و هي[3] :
تواجد الشخص في الإقليم، الإقامة، الجنسية و يرى هذا الباحث في الإقامة من بين أهم العناصر التي يمكن أن تحدد الالتزام الضريبي و التي تنطوي على تواجد الفرد في إقليم معين مدة أطول إلى حد ما

*الجنسية تعتبر تهيئة للعلاقة الضرورية لتمكين البلد من الضرائب، في الولايات المتحدة الأمريكية يعتبر دخل مواطنيها و ممتلكاتهم خاضعة للضريبة حتى و لو تحقق ذلك في الخارج.

[1] يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 137.

[2] و ذلك في مقاله Zur Frage Der Steuerpflicht و معناه مسألة الالتزام الضريبي، الذي نشر في 1882 بمجلة Finazarchiv

[3] يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 141.

غير أن هذا العنصر من عناصر الإخضاع الذي قد يؤدي إلى عدم تمكن الدولة من فرض الضرائب على إيرادات غير المقيمين الذين يقومون باستثمار أموالهم داخل الإقليم و يستفيدون بالتالي من الخدمات التي تقوم الدولة بتوفيرها مما يستدعي إخضاعهم للضريبة في الدولة المصدر .

لهذا وجب على المكاف الموافقة على تقاسم الإيرادات الناشئة عن فرض الضريبة على هذه الأنشطة، و أن فرض الضريبة يجب أن يكون متناسباً مع الخدمات التي يستفيد منها المكاف و قد تم التطرق إلى كل هذه المسائل و القضايا و التي نلخصها فما يلي :

- أين تنتج هذه الثروة ؟
- أين تملك هذه الثروة ؟
- أين يتم التخلص من هذه الثروة .

لقد مكنت هذه القضايا من وضع تقسيم عادل للإيرادات الضريبية بين دولة المصدر و دولة الإقامة، و الذي يعتمد على مكان إنتاج الثروة الذي يقصد به مبدأ المكان و هو موقع الثروة و هو مكان الإقامة.

هذه الفكرة تتماشى مع المبادئ التي نادى بها سابقا جورج شانز، إلا أن الحل الذي أعطي من قبل الخبراء جاء منافيا لما جاء به الباحث ،و الذي نص على إعفاء غير المقيمين من دفع الضريبة في دولة المصدر و إخضاعهم في دولة الإقامة هذا الحل لا يراعي العدالة الجبائية الدولية ،مما استدعى تدخل القانون الدولي و الذي يقوم على مبدأ توزيع الحصص الجبائية على الدول بصفة عادلة ، هذا التوزيع بدوره يرتكز على جملة من المبادئ منها [1]:

- إن مبدأ التوزيع لا يعني بالضرورة تقسيم الإيرادات الضريبية و إنما تقسيم حقوق فرض الضريبة ؟
- هذا التوزيع لا يؤدي إلى الازدواج الضريبي أي فرض ضريبتان متشابهتان على نفس المكاف و في نفس الفترة ؟
- العدالة الضريبية يمكن أن تتحكم فيها إما دولة المصدر أو دولة الإقامة، و عادة ما تعود الضريبة إلى الدولة التي يكون للمكاف روابط اقتصادية أكثر معها.

إن مشكلة الإيرادات الضريبية لا يعني تقسيم كمية الضرائب المدفوعة من قبل المكلفين و لكن بالنسبة لتوزيع الوعاء الضريبي بين القوانين الضريبية المتنافسة ، كما أن هناك تمييزا بين المساواة في السياق الوطني و المساواة على الصعيد الدولي يتمثل في تقسيم الإيرادات بين دولة الإقامة و دولة المصدر.

المطلب الثاني:الجهود الدولية لمعالجة تقاسم الإيرادات الضريبية

ينتج عن الازدواج الضريبي و خاصة الازدواج الضريبي الدولي أثار سلبية على حركة انتقال رؤوس الأموال و الاستثمار بين الدول،حيث يؤدي إلى زيادة العبء

[1] Louis carton, droit fiscal international et européen, Dalloz, Paris, 1981, p 120.

الضريبي على المكلف ،فيفضل أن لا ينتقل من بلده إلى بلد أخر حتى لا يتعرض لفرض الضريبة أكثر من مرة،مما يقلل من أرباحه المتوقعة .

و قد تتسبب دولة المصدر و دولة الإقامة في خلقه و هذا في حالة عدم احترام وجود الاتفاقية الدولية أو قانون دولي يعالج هذه الظاهرة.

لقد اعترضت المنظمات الدولية على الازدواج الضريبي و الذي فرض نفسه مع تزايد الضريبة على المؤسسات [1]

1- جهود الغرفة التجارية الدولية

عقدت الغرفة التجارية الدولية مؤتمرا ماليا في سنة 1920 لدراسة هذه الظاهرة و تنسيق الجهود مع الهيئات الدولية لإيجاد حل لهذه المشكلة، و قد قامت اللجنة المنبثقة من هذا الاجتماع بوضع تقرير ناقشته الغرفة التجارية الدولية في مؤتمر لندن سنة 1921 حيث صادقت على أربعة مبادئ و هي[2] :

-عدم التمييز و الذي يستند إلى شرط الدولة الأكثر رعاية، هذا المفهوم أصبح مدرجا في معظم الاتفاقيات الضريبية لمنع الازدواج الضريبي، فالمادة 24 من نموذج اتفاقية منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي لمنع الازدواج الضريبي ،و الذي كرس مبدأ عدم التمييز مبدأ أساسياً و الذي يفرض معالجة ضريبية لغير المقيمين تساوي المعالجة الضريبية للمقيمين ، و كذلك مبدأ عدم التميز محدد أساسا بالضريبة ׳

- المعاملة بالمثل، التقرير أوصى عند فرض الضريبة على الإيرادات ذات مصدر أجنبي معاملة كافة المكلفين المحلين و الأجانب معاملة واحدة لا تمييز فيها، من خلال الاستفادة من آلية الاقتطاع لتفادي الازدواج الضريبي،و تحقيق ذلك من خلال مبدأ المعاملة بالمثل ،أي أن دولة المصدر و دولة الإقامة تطبقان هذه السياسة المبنية على التضحية في سبيل تحقيق المساواة و العدالة بين دولة المصدر و دولة الإقامة ׳

- مراعاة فرض الضريبة على الدخل الناتج عن إقليمها فقط׳

- تطبيق المبادئ السالفة الذكر على الأشخاص الطبعيين و المعنويين.

بعد الاجتماع الذي عقد في سنة 1921 اعتمد التقرير الذي وضعه رئيسه الأستاذSUYLING

و يعد هذا التقرير من بين أهم التقارير التي تناولت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، إذ يعد التقرير الأول الذي نادى بإتباع قاعدة الخصم، والتي تعطي الحق للمكلف بخصم الضرائب المدفوعة في البلاد الأخرى من بلد الإقامة،كما طالب هذا التقرير بإنشاء لجنة ضريبية دولية لها فرعان ،الأول إداري

[1] رمضان صديق، تفسير و تطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007، ص 51.

[2]يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة،مرجع سابق، ص152، 154.

و الثاني قضائي ،للفصل في النزاعات التي قد تنشأ عن تطبيق الاتفاقيات الضريبية الدولية التي تبرمها الدول بشأن الحد من الازدواج الضريبي [1].

2-جهود عصبة الأمم

طالبت عصبة الأمم بإنشاء منظمة دائمة مهمتها معالجة المسائل الضريبية الدولية و خاصة منها الازدواج الضريبي الدولي ،وقد أسندت لهذه اللجنة أو المنظمة نشر الاتفاقات التي تبرمها الدول و إعداد التقارير حول الأنظمة الضريبية المختلفة و كذلك إنشاء نظام ضريبي دولي خاص بالمؤسسات التي تملك فروعا في الكثير من الدول.

لقد قررت عصبة الأمم إنشاء لجنة الضرائب متكونة من أثنى عشر عضوا تم اختيار عشرة منهم من قبل مجالس عصبة الأمم أما الاثنان فتم اختيارهما من قبل لجنة الضرائب نفسها، و قد عملت لجنة الضرائب على تقسيم أعمالها إلى قسمين [2]:

-القسم الأول تم فيه إنشاء لجنة ثانوية أطلق عليها اسم اللجنة الوحيدة التي يرأسها الأستاذ ميتشل كارول ،و هو من كبار موظفي مصلحة التجارة الأمريكية .

لقد قال الأستاذ ميتشل كارول من صعوبات مشكلة التوزيع و شرع في التحليل على أساس القواعد التي تسير عليها الدول في فرض الضرائب على المؤسسات الأجنبية و الوطنية ،و طرق تقسم أرباح المؤسسات التي يمتد نشاطها في أكثر من دولة واحدة ،و هذا بالإعتماد على البحث في التشريعات القائمة في 35 دولة مختلفة.

لقد وجد ميتشل كارول أن معظم التشريعات تميل إلى استخدام مزيج من ثلاث طرق لتوزيع أرباح المؤسسات متعددة الجنسيات ،اعتمادا على فصل المحاسبة و أساليب التجريب، كما تطرق إلى مشكلة التسعير الدولي من خلال سعيه إلى صياغة نظام توزيع لدخل المؤسسات ليكون عادلا و منطقيا مناسبا لجميع أنواع الأعمال التجارية، و لا جدال في أن يكون هذا الأستاذ من بين الأوائل الذين حددوا بوضوح مشكلة التسعير الدولي ،الذي يعتبر من بين الأشكال الأساسية للضريبة الدولية و أقر بوجود المشكلة و إيجاد الحل لها.

-القسم الثاني يتمثل في إنشاء مشروع الاتفاق الذي أعدته لجنة الضرائب استنادا إلى البحوث و الدراسات التي سبق القيام بها، و قد تطرق هذا الاتفاق إلى الاهتمام لأول مرة بمفهوم المنشأة الثابتة أو المستقرة ،كما قامت بتحديد الأسس و القواعد التي يمكن الإستناد لها في تحديد أرباح كل فرع على حده.

---

[1] Mb. Carroll. Taxation of forgien and national enterprises method of allocating taxable income ,league of nations ,document no 425 ,1933.

[2] *Lindsay c. Celestin, the formulary approach to the taxation of transnational corporations: a realistic alternative? A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of doctor of philosophy faculty of law university of Sydney, October 2000, p27,28*

لقد أقر مجلس عصبة الأمم التقرير الذي رفع إليه عن طريق اللجنة المالية ،كما تمت الموافقة في مجلس عصبة الأمم على ضرورة الاتصال بالدول المختلفة لإبداء الرأي في هذا المشروع تمهيدا لعقد مؤتمر لإبرام اتفاق جديد متعدد الجوانب لمعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي.

الجدير بالقول أنه رغم الجهود التي بذلتها عصبة الأمم في معالجة الازدواج الضريبي الدولي بكافة الطرق ،إلا أنها فشلت في وجود نظام اتفاق عام يعمل على حل هذه المشكلة مما استدعى الرجوع إلى حل هذه المشكلة عن طريق الاتفاقات الثنائية،هذه الأخيرة حققت تقدما كبيرا في حل هذه المشكلة و كانت النتيجة وضع نماذج المكسيك و لندن 1943-1946 [1] ، حيث توجت اجتماعات التي عقدت في يوليو 1943 بالمكسيك على صياغة الاتفاقيات السالفة في اتفاقية واحدة ،حضر الاجتماع الكثير من الخبراء أغلبهم من أمريكا اللاتينية فوضعوا ثلاث اتفاقيات تتماشى و أوضاع بلدانهم الاقتصادية ، و التي تستثمر فيها الكثير من رؤوس الأموال الأجنبية و اشتملت هذه النماذج على المشروعات التالية. الأول مخصص في معالجة الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل، أما الثاني مخصص في معالجة الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على التركات، أما الثالث مخصص لمكافحة التهرب الضريبي.

عرف نموذج المكسيك 1943 في فصله الرابع توسعا في مفهوم الإقامة الدائمة و جاء فيه:

إذا كانت المؤسسة قد باشرت نشاطات تجارية في بلد أجنبي و لم تكن هذه الأنشطة معزولة أو مؤقتة، إذن فالمؤسسة تصبح مكلفة بالضريبة على الأرباح المحققة من هذه الأنشطة و هذا عن طريق توسيع مفهوم المؤسسة المقيمة أو القارة نموذج المكسيك أعطى حق السيادة في فرض الضريبة على مصادر الدخل.

بعد نهاية الحرب العالمية الثانية ،أعادت لجنة العمليات الضريبية النظر في مجموع العمليات و المسائل الضريبية و هذا في اجتماع لندن سنة 1946 و الذي أطلق على هذا المشروع الجديد اسم مشروع لندن 1946 ، و الذي شمل الأحكام المتعلقة بالممتلكات و الثروات و الضرائب و لكنه قام بتعديل بعض أحكام نموذج المكسيك 1943،حيث أعاد التأكيد على المبادئ التي وضعت من طرف عصبة الأمم ،و لا سيما فيما يتعلق بالحد من الضرائب على مصدر الدخل الذي تنتجه المؤسسة القارة ،بعدها تم نشر نموذج لندن و المكسيك 1943-1946 [2].

لقد اختلف تكوين اللجان التي قامت بوضع كل من النموذجين مما أثر في اختلاف أحكامها ،فمن الواضح أن واضعي نماذج المكسيك كانوا من خبراء الدول المتخلفة اقتصاديا أي الدول المدينة ،في الوقت الذي كان واضعو نماذج لندن من خبراء الدول المتقدمة اقتصاديا أي الدول الدائنة .

[1] يونس أحمد البطريق ،السياسات الدولية في المالية العامة ،مرجع سابق ،ص 160

[2] London And Mexico Mode Tax Convention, League Of Nations, Document C88 N 88, 1946, P 33n43.

3-جهود منظمة الأمم المتحدة

أخذت جهود عصبة الأمم تتسارع في بداية القرن العشرين، و ذلك باستخدام المعاهدات الضريبية لتجنب المشاكل الكبيرة التي تواجه تنظيم الأنشطة التجارية.

لقد أكدت هذه الاتفاقيات بأن تعدد فرض الضرائب دون تنسيق دولي على نفس الدخل الذي يحققه نفس الأشخاص ، يخلق مشكلة و عائقا في وجه توسع و انتشار الاستثمارات ، كما أكدت أن لكل دولة الحق في أن تطالب بحصة من الضريبة التي ترتبط بالتجارة الدولية.

لتواصل هيئة الأمم المتحدة من خلال إنشاء اللجنة المالية و الضريبية التي بدأت نشاطها سنة 1947 بعد القرار الصادر عن المجلس الاقتصادي و الاجتماعي سنة 1946، و قد قامت هذه اللجنة بالبحث في التشريعات الضريبية من خلال طرح مجموعة من الأسئلة للاستعلام عن النواحي التالية [1] :

- التشريعات التي يخضع لها الأجانب و الأموال الأجنبية،و خاصة فيما يتعلق بالإجراءات الإدارية المختلفة التي تزيد من الأعباء الضريبية المفروضة عليهم ؟

- التشريعات الجبائية التي تسري على المعاملات الدولية و الخارجية ،و التي تخرج عن نطاق الاختصاص الإقليمي للدولة ؟

-التشريعات و اللوائح التي تحول للأجانب و النشاط الدولي مزايا خاصة و التي لا تمنحها للأشخاص المحليين ؟

-التشريعات و اللوائح الموضوعة لمعاملة ضريبية خاصة بالدين العام،إذا ما تعلق الأمر بالدائنين الأجانب ؟

عملت اللجنة المالية على البحث في تقديم مساعدات فنية للدول الأعضاء بهدف تحسين نظامها الجبائي كما اهتمت بنشر الأبحاث و المعلومات الجبائية خاصة موسوعة الاتفاقيات الجبائية الدولية الخاصة بمعالجة الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي ، و كذلك جمع التعليقات و آراء الدول المختلفة في مشروعات الاتفاقيات النموذجية التي أصدرتها عصبة الأمم في المكسيك و لندن .

و يمكن تجميع الأعمال الأخرى فما يلي [2] .

- تقديم المساعدة الفنية الضريبية للدول الأعضاء لإدخال الإصلاحات اللازمة على التشريعات الجبائية، حتى تتماشى مع الأسس الحديثة و يؤدي هذا إلى معالجة مشكلة الازدواج الضريبي ،و زيادة التعاون بين الدول في الميدان الجبائي ؟

- التعاون مع الهيئات الدولية المهتمة بالمشاكل الجبائية الدولية،و بصفة خاصة الغرفة التجارية الدولية و الجمعية الجبائية الدولية ؟

---

[1] عيسى سماعيين ،القانون الجبائي الدولي،مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،البليدة، ،2004،ص 31.

[2] يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 174.

يرجع الفضل في صياغة الاتفاقيات الجبائية الدولية إلى الأمم المتحدة ،إذ يعد نموذج الأمم المتحدة القاعدة الأساسية لنموذج منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية.

جاء هذا النموذج استجابة لمتطلبات الدول،و قد أقرته الأمم المتحدة في سنة 1979 و هو مجرد تعديل لنصوص معينة وردت في نموذج منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بما يحقق مصالح الدول النامية و يشكل نموذج الأمم المتحدة توفيقا بين مبدأ المصدر و الإقامة ،مع إعطاء اهتمام كبير لمبدأ المصدر بخلاف ما تبناه نموذج منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية، و تشير المواد التي تتعلق بمبدأ المصدر على افتراض اعتراف دولة المصدر بأن [1] .

- ضرورة مراعاة تكاليف الحصول على الدخل من رأس المال الأجنبي الخاضع للضريبة في دولة المصدر، بحيث يكون وعاء الضريبة صافي الدخل؛

- وجوب أن لا تكون الضرائب عالية جدا بما لا يشجع الاستثمار؛

- تراعي التقسيم النسبي للإيرادات ، و تحديد حصة الدولة التي قدمت رأس المال ؛

لقد جاء في نموذج الأمم المتحدة أن على دولة الإقامة أن تتوسع في الإجراءات التي تقرر تخفيف الازدواج الضريبي ، إما عن طريق الائتمان الضريبي أو الإعفاء كما هو مقرر بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية.

و من ثم فإن نموذج الأمم المتحدة يوسع نطاق المنشأة الثابتة ، بتطبيق مبدأ قوة الجذب في مقابل مبدأ نسبة أرباح هذه المنشأة بما يمنح دولة المصدر سلطة اقتسام الإيرادات الضريبية الناتجة من النقل الدولي ،و تطبيق مفهوم الأرباح المعدلة بالنسبة لأرباح المنشآت المرتبطة، و حق دولة المصدر في فرض ضريبة تحجز من المنبع على الإتاوات و مقابل حق المعرفة ، و إعطاء سلطة واسعة لدولة المصدر في فرض الضريبة على مقابل الخدمات الشخصية .

إن الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة تعتبر على نطاق واسع حلاً وسطاً بين المصدر و الإقامة ، و هذا نتيجة لتوسيع نطاق تعريف المؤسسة من طرف الأمم المتحدة حيث أنها لم تعتمد على أي نهج جديد للاتفاقيات الضريبية ،و لو تحاول حتى معارضة المبادئ الأساسية لنموذج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، و هناك العديد من الحالات التي فشل فيها الخبراء في التوصل إلى أي اتفاق ، لذلك فإن النموذج يشجع فرض الضريبة في دولة المصدر .

المطلب الثالث :تقنيات القانون الجبائي الدولي لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي

وجد القانون الجبائي الدولي لمعالجة المشاكل الضريبية الدولية و التي قد تنشأ نتيجة استيراد و تصدير رؤوس الأموال أي بين الدول الدائنة و المدينة ، فالنظام الحالي شكلي في العادة نظرا لطبيعته المعقدة ، و يشجع معالجة هذه المشاكل عن طريق الاتفاقيات الضريبية و بعض التقنيات الأخرى و

[1] رمضان صديق، تفسير و تطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، مرجع سابق، ص 69، 70.

التي تنعكس على العلاقات الاقتصادية الدولية نتيجة انعزال بعض الدول عن العالم الخارجي ، و مع تطور الأسواق الرأسمالية جعلته أكثرا تعقيدا ، كما أنه يعتمد على فصل المحاسبة كمبدأ أساسي لتقاسم الضريبة ، هذا المبدأ أصبح غير واقعي ، و فما يلي هذه التقنيات المتبعة [1] :

1-الخصم الضريبي

بمقتضى هذه الطريقة تقو م دولة الإقامة بخصم جميع الضرائب المدفوعة و التي يتحملها المكاف عن الدخل الناتج عن مصدر أجنبي من قيمة الضريبة المستحقة عليه في دولة الإقامة أو الموطن و بهذه التقنية يمكن أن نستبعد جميع أشكال الازدواج الضريبي الدولي ، و أن المكاف لا يتحمل في الدولتين مختلفتين عبئاً ضريبياً ، إلا أن هذه التقنية لاقت نقدا لاذعا ، لأن هذه الطريقة تضع دولة الإقامة تحت رحمة النظام الضريبي لدولة المصدر، و هذا في حالة التفاوت الكبير في أسعار الضرائب ، و قد يؤدي ذلك إلى عدم تحمل المكلف لأية ضريبة في دولة الإقامة .

و على سبيل المثال فإن نموذج المكسيك قد اقترح عن طريق لجنة الضرائب التابعة لعصبة الأمم سنة 1943 شروط لتطبيق طريقة الخصم، إذ نصت المادة الثالثة منه على أن تحتفظ الدولة التي يقع بها الموطن الضريبي للمكلف، بحق فرض الضريبة على جميع مداخيله سواء كانت ناتجة من بلده أو من إقليم الدولة الأخرى المتعاقدة مع مراعاة أن تخصم من الضريبة المستحقة على مجموع الدخل أقل الضريبتين الآتيتين:

-الضريبة المحصلة فعلا في الدولة الأخرى المتعاقدة على الدخول الخاضعة لضريبتها الإقليمية؛

-الضريبة المستحقة على الدخول الناتجة من إقليم الدولة الأخرى المتعاقدة بالنسبة لجملة الدخل .

لقد نصت أغلب التشريعات الضريبية و على رأسها التشريع الضريبي الأمريكي على طريقتين مختلفتين لحساب مقدار الخصم على أن يكون للمكلفين حق اختيار الطريقة التي تناسب كلا منهم [2]

- الطريقة الأولى:الخصم فيما يتعلق بالدخل الذي يتحقق في دولة أجنبية واحدة ، ذلك بأن لا يتعدى مقدار الخصم ضريبة الدخل الأمريكية التي تخص جزء الدخل الذي فرضت عليه الضريبة في هذه الدولة الأجنبية بالنسبة لمجموع المداخيل التي حصل عليها المكلف ، و بذلك يقدر الحد الأقصى للإعفاء على النحو التالي :

صافي المداخيل الناتجة من الدولة الأجنبية /صافي المداخيل الكلية الناتجة من جميع المصادر الأجنبية و الوطنية *سعر ضريبة الدخل الأمريكية

[1] يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 175.

[2] نفس المرجع أعلاه، ص 176.

- الطريقة الثانية :الخصم فيما يختص بكافة المداخيل الأجنبية ،و ذلك بأن لا يتعدى مقدار الخصم مقدار الضريبة الأمريكية المستحقة على كافة المداخيل الصافية ذات المصدر الأجنبي بالنسبة لمجموع المداخيل التي حصل عليها المكلف ، و بذلك يقدر الحد الأقصى للإعفاء على النحو التالي :
صافي المداخيل الناتجة من جميع المصادر الأجنبية/ صافي المداخيل الكلية الناتجة من جميع المصادر الأجنبية و الوطنية*سعر ضريبة الدخل الأمريكية.
ومن الملاحظ أن الخصم المقدر حسب الطريقة الثانية، قد يكون أقل من الخصم المقدر على أساس الطريقة الأولى، وذلك في حالة تحمل بعض الخسائر في إحدى الدول الأجنبية التي يزاول فيها نشاطه.
على الرغم من المزايا التي توفرها طريقة الخصم الضريبي و المتمثلة أساساً في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي إلا أنها تواجه عدد من الصعوبات و التي تعوق نجاحها و منها على سبيل المثال:
-تعمل طريقة الخصم الضريبي على الحد من مشكلة الازدواج الضريبي و ليس على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، لأن في هذه الحالة فإن المكلف يضطر إلى عدم التصريح لدولته مقدار الدخل الأجنبي المصدر ، و الذي سبق و أن خضع للضريبة التصاعدية من أجل تفادي هذه الطريقة؛
-الاختلاف و الغموض الذي يشوب النظم و التشريعات الضريبية و تطبيقاتها خاصة فيما يتعلق بتفسير دولة الإقامة و دولة المصدر، و كذلك المادة الخاضعة للضريبة في دولة المصدر؛
-صعوبة تحديد الضرائب التي تخصم أو القابلة للخصم مقابل ضريبة أخرى ، نتيجة اختلاف أنواع الضرائب و عدم وجود نظام ضريبي دولي موحد ، و استحالة منح أي خصم مقابل أية ضريبة أجنبية لو يذكرها التشريع الضريبي الوطني .
في ظل وجود هذه الصعوبات التطبيقية التي تواجه تطبيق طريقة الخصم الضريبي ، فمن الضروري الرجوع إلى الاتفاقيات الثنائية أو القانون الوطني للدول المتعاقدة للحد من انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي و كذلك ارتفاع أسعار الضرائب ، و تعمل هذه الاتفاقيات الخاصة التي تبرمها عدة دول على تحقيق المزايا التالية [1] :
-الحد من النقص في الحصيلة الناتج عن تطبيق الخصم الضريبي من خلال توزيع الأعباء الضريبية على الدول المتعاقدة؛
امكانية احتفاظ دولة المصدر بحق السيادة الضريبية على غير المقيمين و بالتالي لا يؤدي إلى خفض الحصيلة الضريبية بالنسبة للدول التي تطبق الخصم ؛
-إقامة نظام رقابي فعال فيما يتعلق بالأوراق المالية الأجنبية ، و هذا بدوره يعمل على كشف التهرب الضريبي بالنسبة لهذا النوع من المداخيل .

[1] محمد خالد المهياني ،التهرب الضريبي و أساليب مكافحته ، مرجع سابق ، ص 396.

2-تقسيم حقوق فر f الضريبة

تنطوي هذه الطريقة على تقسيم سيادة فرض الضريبة حسب تخصص كل إقليم بين الدول المتنافسة، حسب النظرية فإن لكل دولة الحق في فرض الضريبة و لكن هذا الحق مقيد بقدرة الدولة على فرضها في وجود ظاهرة التنافس الضريبي ، و تفرض هذه الضريبة تبعا لمبدأ الإقامة أو المصدر ، بحيث تقسم هذه المداخيل الخاضعة للضريبة بين الدول ، و يستخدم مصطلح الإقامة الذي يعبر عن الشخص الذي يكون أقرب اقتصاديا لهذا البلد ، أو بمعنى أخر يستخدم أقرب ربط اقتصادي للدخل ، .

و من غير العادي أن شخصاً يقيم في بلد و يتحصل على دخل من بلد أخر ، إذ أنه يطرح مشكلة بين بلد الأم و بلد المصدر ، و تفاعل هذه الدول في فرض الضريبة يؤدي إلى الازدواج الضريبي و هذا بدوره يخلق ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

- التقسيم السلبي أو الإعbl2

تكمن هذه التقنية بأن تقوم الدولة بإعفاء المؤسسات عن جزء من المداخيل الخاضعة لاختصاصها الضريبي تاركة الدولة الأخرى كل الحرية في فرض الضريبة عليها [1] .

تتيح هذه الطريقة المتبعة خاصة على المؤسسات النقل البحري و الجوي من إعفاء جزئي أو كلي في دولة المصدر و إخضاعها في دولة الموطن، و بالتالي لا تخضع هذه المؤسسات إلى ضريبة بمعدل عادي في الدولة التي لا يقوم فيها موقع أموال المكلف و نشاطه أو مصدر إداراته .

و بالاستقراء المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في الجزائر الفقرة الثانية منه فإنها تنص على أن تطبق نسبة الضريبة على الأرباح % 10 بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على المؤسسات الجزائرية للنقل البحري ، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل[2] .

و قد تتيح هذه التقنية للدولة المصدر بإخضاع الضريبة على المداخيل الأجنبية الناتجة فيها دون دولة الموطن .

و بالاستقراء التشريع الضريبي الفرنسي في هذا المجال ، فإن المشرع الضريبي الفرنسي قام بإعفاء المؤسسات الوطنية الفرنسية من الضريبة إذا ما تحققت هذه الأرباح عن طريق المنشأة المستقرة تقع في دولة أجنبية ، و كذلك سمحت للأجانب المستوطنين في فرنسا باستبعاد مداخليهم الأجنبية المصدر ، و التي سبقت و أن خضعت لضريبة شخصية على الدخل في دولة المصدر من مجموع مداخيلهم الخاضعة للضريبة الفرنسية [3].

---

[1] Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales, edition Francis le febre, 1995,1996, p 108.

[2] المادة 150 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 79.

[3] يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص 186.

تعتبر هذه التقنية من التقنيات الفعالة في معالجة مشكلة الازدواج الضريبي و التي لقيت القبول من طرف المكلفين بالضريبة ، إلا أنها تنطوي على التنازل و التضحية إما من دولة المصدر أو دولة الموطن و التفريق بين الضرائب الشخصية و غير الشخصية ، إلا أن هذا الحل لم يكن مقبولا من قبل الولايات المتحدة الأمريكية التي كانت تسعى في كل مرة حماية غير المقيمين ، و حتى البريطانيون لم يكونوا راضين على هذا الحل و حاولوا قدر الإمكان تحييد و تقييد دول المصدر في فرض الضريبة على الأعمال التجارية المملوكة من طرف الأجانب .

- التقسيم الإيجابي

تنطوي هذه الطريقة على تقسيم الاختصاص الضريبي حسب نوع أو صنف الدخل، و تتطلب هذه الطريقة وضع أسس و قواعد يبنى على أساسها ضوابط الاختصاص الضريبي تبعا لمبدأ التبعية الاقتصادية، و هن تخلق منافسة بين دولة المصدر و دولة الإقامة رغبة منهما لكسب أكبر للسيادة الضريبية ، و هذا التنافس كلاسيكي بين الدول المصدرة لرؤوس الأموال و الدول المستوردة له.

لرؤوس هذا التقسيم كان قد نوقش من طرف عصبة الأمم في اجتماعها سنة 1928 ، حيث اتفقت الدول 17 المشاركة في الاجتماع إخضاع إيرادات الأموال الثابتة و الأرباح التجارية و الصناعية للضريبة في دولة المصدر، على أن تختص دولة الموطن بفرض الضريبة العامة على الدخل و ضريبة التركات.

كما قدمت اتفاقية روما سنة 1922 توزيع الضوابط الضريبية لمختلف أنواع المداخيل لحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي على النحو التالي[1] :

* الحق لدولة المصدر في فرض ا لضرائب العقارية.

*الضرائب على رؤوس الأموال المنقولة دولة المصدر لها السيادة عليها.

*الضرائب على الأرباح التجارية و الصناعية تختص بها الدولة التي يقع مركز المؤسسة، على أن تخضع الأرباح التي تحققها الفروع القائمة في الدول الأجنبية لضريبة هذه الدول.

*الضرائب على المرتبات و الأجور من اختصاص الدولة التي يزاول فيها المكلف نشاطه

*الضرائب على التركات يوزع فيها الاختصاص حسب الضوابط السابقة.

*ضريبة الإيراد العام تنص الاتفاقية على تقسيم الدخل الذي يحصل عليه المكلف إلى أصناف و تطبق الضوابط الخاصة بكل صنف.

المبدأ المنظم لنظام الاتفاقيات هو التفريق بين أنواع و أصناف الضرائب،هذا النظام التقليدي عرف رفضاً تاماً من قبل عدة دول و على رأسها الولايات المتحدة الأمريكية و التي تدافع عن مصالحها ، حيث تم الحفاظ في معظم الدول على الحق في فرض الضريبة على الدخل ، هذا الطرح يوافق إلى حد

[1] يونس أحمد البطريق، نفس المرجع أعلاه، ص 190.

كبير ما جاءت به عصبة الأمم و التي كانت تنادي بفرض ضريبة في بنية منفصلة أي فصل الشركة عن مساهميها ، في الواقع هذا التفريق بين الشركات و المساهمين خلق مشكلة اقتصادية كبيرة و تشوهات اقتصادية خاصة في الشركات الجديدة و التي تعرف بالشركات العابرة للقارات ، و التي تعتمد في تمويلها على القروض و الأرباح .

و لتجاوز هذه المشكلة انتقل النظام من النموذج القائم على الطرق الكلاسيكية إلى نظام الدمج، و الذي بموجبه تعامل الشركة و المستثمر بطريقة منسقة و موحدة، و مع ذلك فإن في مجال الضرائب الدولية فإن الطريقة الكلاسيكية أصبحت غير منطقية.

هذه التقنيات الحديثة ليست مستقرة أو ثابتة بل متغيرة حسب هيكل النظام الضريبي و المرتبط أساسا بالعلاقات الاقتصادية المالية مع بقية الدول[1].

الازدواج الضريبي تم الحد منه إما عن طريق الإعفاء سواء كان هذا الإعفاء كلياً أو تصاعدياً، و يمكن حل هذه الظاهرة عن طريق تقاسم حقوق الإخضاع و هو ما يعرف بطريقة الخصم الضريبي أو القرض الضريبي.

المطلب الرابع: واقع النظام الضريبي الدولي في ظل التحديات الاقتصادية العالمية

بعد نهاية الحرب العالمية الثانية عرف النظام الاقتصادي العالمي تطورات و تحولات غير مسبوقة ،تمثلت أساسا في تدويل الأسواق المالية و تكريس للعولمة عبر فتح الأسواق و إزالة مختلف القيود ، فمثل هذه التحديات قلصت المسافات الاقتصادية بين الدول ، حيث ظهرت كيانات اقتصادية هائلة تجوب منتجاتها مختلف أنحاء العالم و التي تعرف بالشركات المتعددة الجنسيات أو الشركات العابرة للقارات ، و التي تهدف بالدرجة الأولى إلى تعظيم أرباحها من خلال الاستثمارات التي تقيمها في مختلف بقاع العالم باستخدام مختلف الأساليب و الأشكال التهرب الضريبي الدولي ، خصوصا مع انتشار الآن ما يسمى بدول الجنات الضريبية التي توفر المناخ المناسب للتهرب من الضريبة أو باستخدام أسعار التحويل ، و كل هذا يتم في إطار قانوني أي باستغلال الثغرات الموجودة في القانون الجبائي أو باستغلال الاتفاقيات الضريبية و قبل الخوض في هذا ، وجب علينا معرفة أهم التحديات التي تواجه النظام الجبائي الدولي.

الفرع الأول:الشركات العابرة للقارات

قبل الخوض في التحديات التي تواجه القانون الجبائي الدولي وجب علينا تقديم فكرة و لو وجيزة عن هذا النوع من الشركات من خلال العناصر التالية :

[1] M.Abdelh Chentouf, Les Conventions Tendent A Éliminer Les Doubles Impositions Passées Par Le Maroc ,Doctorat 3 Eme Cycle , Université De Droit Et De Sciences Sociales , Paris ,1993,p 119.

1-مازاية الشركات العابرة للقارات

اختلف الباحثون في إعطاء تعريف محدد للشركات المتعددة الجنسيات بدليل التسميات التي أطلقت عليها ، و لهذا نستعرض بغض هذه التعريفات

تعرف الشركات العابرة للقارات أو متعددة الجنسيات بأنها كيان يقوم بإنتاج السلع و الخدمات و ذلك بمساعدة مؤسسات تقع في عدة دول [1]

و يعرفها البعض على أنها شركات تمارس أنشطتها في عدة دول ، إلا أن سلطة اتخاذ القرار فيها تتركز في دولة واحدة و أن فروعها تخضع لقوانين كل دولة كائنة بها [2].

و حسب المجلس الاقتصادي و الاجتماعي التابع للأمم المتحدة لجأت عند وضع تقريرها إلى التمييز بين تعريف ضيق و تعريف موسع للشركات الدولية ، فالمعنى الواسع يمكن وصف شركة متعددة الجنسيات بأنها مؤسسة تملك فروع أو شركات تابعة أجنبية ،و تنخرط في الاستثمار في الأصول الإنتاجية أو مبيعات أو إنتاج أو تشغيل الفروع .

أما التعريف الضيق فيتجه إلى استفاء الشروط معينة لأحكام التعريف مثل نمط النشاط فهي شركات إنتاجية. [3]

و من التعاريف التي لاقت القبول من طرف الباحثين هو الذي عرإف الشركات المتعددة الجنسيات بأنها منظمة تقوم بالأعمال في بلدين أو أكثر ، وهذه الشركات تملك مبيعات ، و في حالات كثيرة تسهيلات تصنعيه في العديد من البلدان و عادة ما تحدد مجال عملياتها بشكل عالمي [4]

و نفضل في دراستنا هذه تبني مصطلح الشركات العابرة للقارات بالرغم من تفضيل البعض لمصطلح الشركات المتعددة الجنسيات .

2-خصائص الشركات العابرة للقارات

طبقا للتعاريف المقدمة سابقا يمكن تحديد الخصائص العامة لهذه الشركات و هي :

- ضخامة الحجم الاقتصادي لهذه الشركات سواء تعلق الأمر بحجم استثماراتها أو رقم أعمالها مما يكسبها إيرادات هائلة و خبرات بشرية هائلة و إمكانيات علمية و تكنولوجية متقدمة، و يفوق الوزن الاقتصادي لهذه الشركات وزن بعض الاقتصاديات، فحسب تقرير الأمم المتحدة للتجارة و التنمية Unctad فإن حجم نشاط شركة جنرال موتورس 56 مليار دولار أكبر من اقتصاد الجزائر سنة 2000 البالغ 53 مليار دولار ، و شركة رويال دش شال 36 مليار دولار أكبر من اقتصاد المملكة

---

[1] Michel Belanger, institutions économiques internationales, economica, Paris, 1997, p17.

[2] عدلي ناشد سوزي ،ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على الدول النامية ،دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ،1999، ص 64.

[3] محمد السيد سعيد، الشركات المتعددة الجنسيات و أثارها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، الهيئة المصرية للكتاب، 1978، ص 259.

[4] James h Donnelly et alène, Fundamentals of management ,10th grain .Hill, companies, 1998, p 66.

المغربية البالغ 33 مليار دولار ، و أن حجم نشاط شركة سيمنز 32 مليار دولار أكبر من اقتصاد ليبيا البالغ 31 مليار دولار في نفس السنة.

و هكذا فإن هذه الخاصية تؤثر بشكل كبير في توجه الاقتصاد العالمي و ذلك من خلال المساهم الفعالة في التجارة الدولية [1] .

-الطبيعة الدولية و الانتشار الجغرافي ، حيث تمتلك هذه الشركات فروعا كثيرة و في مختلف الأنشطة و موزعة جغرافيا في الدول المتقدمة و الدول النامية ، و الهدف من هذا التوزيع هو الحصول على مزايا نسبية خاصة بكل دولة سواء تعلق الأمر بالجنات الضريبية و الحوافز الضريبية و العمالة المنخفضة الأجور أو ضعف نظم الرقابة ، أو الاستفادة من الثروات و المواد الأولية ، فأحيانا التفاوت في المستوى الأجور العمالة دافعاً للاستثمار في دولة تتمتع بأجور عمالة منخفضة .

-الطبيعة الاحتكارية لهذا النوع من المؤسسات هي من بين الخصائص العامة لها حيث تعتبر البيئة المناسبة لنشاطها [2]، حيث تتمكن هذه الشركات من فرض سيطرتها على إنتاج سلع و خدمات معينة ، و لا تسمح في أي ظرف من الظروف المنافسة من طرف آخر و تتجسد في مجالات التمويل ، الإدارة ، التقنيات و التسويق .

و تتميز هذه الشركات بالتنوع في الأنشطة فهي تقتحم جميع القطاعات لما لها من خبرة و كفاءة و معرفة بأساليب التسويق، و هذا ينعكس عليها بابتكار أنواع جديدة من السلع و الخدمات و الهدف من هذا التنوع هو تقاسم المخاطر و الخسارة ، و تعويض هذه الخسائر في قطاع بربح في قطاع أخر.

هذا ما يفسر مساهمتها الكبيرة في الناتج المحلي الإجمالي العالمي، و حسب تقرير الاستثمار العالمي في سنة 2007، أن رقم أعمال 78000 شركة من الشركات العابرة للقارات و نحو 78000 من فروعها المنتشرة عبر العالم زادت 18 % على السنوات السابقة، و يشكل ذلك ما يعادل 10 % من الناتج الإجمالي العالمي و ثلث الصادرات العالمية .[3]

و من ملامح التأثير المستمر لهذه الشركات في الاقتصاد العالمي [4]:

* زيادة عدد هذه المؤسسات مما يكسبها القوة الاقتصادية و السياسية ؛
* زيادة الاندماج بغرض توسيع نشاط هذه المؤسسات ؛
* زيادة الاستثمارات المباشرة و غير المباشرة؛

---

[1] جميل عبد الرحمن صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات العابرة للقوميات، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005، ص 259.

[2] منير الحمشي،الإصلاح الاقتصادي ،دار الرضا ، الطبعة الأولى ، دمشق ،2003، ص33.

[3] تقرير الاستثمار العالمي الصادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتنمية ، www.imf.org، 2001 ، ص 16.

[4] أيمن حسن ديوب ، نموذج مقترح للتنمية الإدارية في الشركات العابرة للقارات ، رسالة دكتوراه فلسفة ،إدارة أعمال ، كلية التجارة ،جامعة عين شمس ، 2006 ،ص 46.

* اندماج الأسواق العالمية من ناحية الإدارة و التكنولوجيا و التمويل.

الفرع الثاني :تحديات النظام الاقتصادي الجديد

شهد العالم بعد الحرب العالمية الثانية توتراً تجارياً بين الكتل و الأقطاب الاقتصادية العالمية الثلاثة ، الولايات المتحدة الأمريكية ، اليابان ، و الدول الأوربية عجل هذا التوتر بنشأة ثلاث منظمات دولية و هي :

*منظمة التجارة العالمية ؛

*صندوق النقد الدولي ؛

*البنك الدولي للإنشاء و التنمية Bird و المسمى حاليا بالبنك العالمي .

إن ظهور الاتفاقية العامة للحقوق الجمركية Gatt أو ما كان يسمى بمنظمة التجارة العالمية Omc جاء بعد مفاوضات ميزت العالم منذ بداية التسعينات و ارتبطت مصالح الدول النامية بالدول المتقدمة و تنامي دور المؤسسات الدولية في تحديد مسار التنمية للدول النامية ، و محاولة سيطرة الدول المتقدمة على النصيب الأوفر من الاقتصاد العالمي عن طريق انتشار الشركات العابرة للقارات و فروعها المنتشرة في العالم ،و التي أصبحت تتحكم في عمليات إنتاج و توزيع الدخل العالمي ، و قد أوكل لمنظمة التجارة العالمية جملة من المهام نوجزها فيما يلي [1]:

* الإشراف على إدارة و تنفيذ الاتفاقيات التجارية بين الدول الأعضاء ؛
* العمل على حل النزاعات التجارية التي قد تنشأ بين الدول الأعضاء ؛
* مراقبة السياسات التجارية للتأكد من توافقها مع القواعد الواردة في الاتفاقيات ؛
* تنظيم المفاوضات المتعددة الأطراف؛
* تحقيق التنمية، حيث تسعى المنظمة إلى رفع مستوى المعيشة للدول الأعضاء في تحقيق التنمية الاقتصادية لجميع الدول و خاصة النامية.

و باختصار فإن الهدف من إنشاء هذه المنظمة هو تنفيذ نظام تبادل حر و التخفيف من مشكلة ميزان المدفوعات و توفير الاستثمارات.

إلا أن العالم عرف عدة أزمات و خاصة في السبعينات و بداية الثمانينات و التي نشب عنهما عدم الاستقرار في الاقتصاد الكلي في معظم الاقتصاديات الدولية ، مما كانت له آثار جانبية ، حيث ارتفعت نسب البطالة و كذلك التضخم ، كما عرفت هذه الفترة بعض المكاسب في المفاوضات المتعددة الأطراف من أهمها [2] :

*الاتفاقيات متعددة الأطراف بشأن التجارة في السلع ؛

---

[1] بلحور سليمان ، التكامل الاقتصادي العربي و تحديات المنظمة العالمية للتجارة ، مجلة الباحث ، عدد 2008/06 ، ص 56.

[2] عبد الستار سلمى ، سياسات منظمة التجارة العالمية لتحرير التجارة الدولية في السلع و اثارها على الاقتصاد المصري ، المركز الأكاديمي للدراسات الإستراتجية ، القاهرة، 2001 ص 22، 29.

* الإتفاقية العامة للتجارة في الخدمات ׳
*إتفاق الجوانب التجارية المرتبطة بحقوق الملكية الفكرية .
لقد توصلت أطراف المفاوضات إلى اتفاق بشأن إجراءات الاستثمار الأجنبي المتعلقة بالتجارة ممثلة في إزالة كافة الضوابط و الإجراءات السيادية للسياسة الاقتصادية المتعلقة بالاقتصاد الوطني ، و ذلك من خلال تقليص سلطة الدولة و دورها لصالح حرية المستثمر الأجنبي في التوطن الاستثماري على مستوى المكاني و الزماني و التصرف في العوائد .
و قد نص الاتفاق في هذا المجال على تطبيق مبدأ المعاملة الوطنية التي تقضي بالمساواة بين المشروعات المحلية و الاستثمارات الأجنبية كما يقضي الاتفاق بتطبيق مبدأ الشفافية الذي يلزم الدول الأعضاء بالإعلان عن كافة التدابير الاستثمار ذات صلة بالتجارة [1] .
لكن هذه الفترة عرفت ممارسة الحماية من طرف بعض الدول و النتيجة كانت تباطؤ نمو الناتج العالمي والتجارة ، كما عرفت هذه الفترة الانخفاض النسبي لدور الولايات المتحدة الأمريكية في الاقتصاد العالمي و الذي استفادت منه الدول الأوربية و دول محيط الهادي ، قابله الظهور التدريجي للإتحاد الأوربي باعتباره وحدة اقتصادية كبيرة ، و كذلك تحول دول أوربا الشرقية من دول ذات اقتصاديات مخططة إلى اقتصاد السوق ، و على الصعيد السياسي كانت هناك زيادة في عدد الدول ذات السيادة بعد إلغاء الاستعمار بالإضافة إلى انهيار الكتلة السوفيتية ، و نتيجة لهذا التغير تعددت مصادر السلطة السياسية ، علاوة على ذلك عرف العالم نشأة صندوق النقد الدولي في 1945/12/27 و هذا بعد مؤتمر Breton -Woods الذي انعقد في سنة 1944 و الذي شاركت فيه 44 دولة ، بعدها توالت اجتماعات صندوق النقد الدولي ، ففي 1999/09/05 شاركت 182 دولة في مؤتمر عقده صندوق النقد الدولي لطرح مشكلة التنسيق الضريبي لهذا العدد الهائل من الدول .
علاوة على ذلك ف'ن التنافس على استقطاب رؤوس الأموال أصبح من السمات الرئيسية في الاقتصاد العالمي الجديد ، حيث معظم الدول المتقدمة قامت بتعزيز القدرات التنافسية لاقتصادياتها ، كما قامت بحذف القيود المفروضة على الملكية الأجنبية ، كما كان هناك تحولا في النظام الضريبي هذا التحول سمح بتبسيط الإجراءات على الصعيدين المحلي و الدولي ، و قد ساهمت التطورات و التحولات التكنولوجية و وسائل الاتصال للمؤسسات العابرة للقارات من تحقيق نتائج باهرة في النقل و الإنشاء في مختلف أرجاء المعمورة.

[1]عبد الستار سلمى ، سياسات منظمة التجارة العالمية لتحرير التجارة الدولية في السلع و اثارها على الاقتصاد المصري، مرجع سابق ، ص 114،115.

المبحث الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي

على الرغم من أن فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة إلا أن إنتشارها في الوقت الحاضر وبشكل خاص على المستوى الدولي، نتج عن الإنفتاح الإقتصادي من ناحية وعن إتساع التجارة الدولية وإندماج الإقتصاديات الوطنية المختلفة في الإقتصاد الدولي من ناحية أخرى. و يقسم التهرب الضريبي طبقا للمعيار الإقليمي (من زاوية حدوثه داخل أو خارج إقليم الدولة) إلى نوعين رئيسيين هما التهرب الداخلي وهو الذي يقع داخل حدود الدولة وقد تطرقنا إليه في الفصول السابقة، والتهرب الخارجي أو الدولي وهو الذي يتجاوز حدود الدولة.

نتيجة إستفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة وقيامه بإستغلال إرتباطه بعلاقة التبعية تربطه بعدة دول سواء لحمله لجنسية إحداها أو بعضهما، أو إقامته على أراضيها أو ممارسة نشاط إقتصادي فيها، وذلك بهدف التخلص من إلتزامات الضريبة، ولعل الواقع العملي أثبت عدم وقوع التهرب الكلي من الضرائب على الدولي، بأن يتخلص المكلف من عبء الضرائب المقررة عليه قانونا طبقا للتشريعات الضريبية في كل الدول التي لها علاقة بتبعية بها، فهو فرض نادر الوقوع جدا لأن جميع الدول تحرص عادة على تطبيق تشريعاتها الضريبة على المواطنين المرتبطين بها وفقا لأحد المعايير التبعية الثلاثة المعروفة*.

الجدير بالذكر ،أن معظم دول العالم تعاني كثيرا من فقدها لحصيلتها ضريبية ضخمة ،و هذا الفقد ينتج في جانب كبير منه عن لجوء الشركات الغابرة للقارات إلى التهرب الضريبي الدولي

المطلب الأول: آلية المنشأة الثابتة

إن معظم دول العالم تعاني كثيرا من فقدان الحصيلة الضريبية وهذا الفقدان في الحصيلة ناتج عن لجوء الشركات العابرة للقارات إلى التهرب الضريبي الدولي، ويبدو ذلك أكثر وقوعا وخطورة بالنسبة للدول النامية عنه في الدول المتقدمة.

ومن منطلق خطورة تلك الآليات المستخدمة في التهرب الضريبي وأثاره السالبة على الحصيلة الضريبة لكل دولة تنشط هذه الشركات على أراضيها ارتأينا إلى أن نسلط الضوء على أهميتها وخطورتها وكذا دراسة الإجراءات المتبعة على المستوى الدولي بهدف مكافحة تهرب الشركات العابرة

* هذه المعايير هي أولا: التبعية السياسية(الجنسية) أو فرض الضريبة على المواطنين رعاية الدولة التابعين لها سياسيا بغض النظر عن موقع أموالهم أو مزاولة نشاطهم، ثانيا: معيار التبعية الاقتصادية، مصدر تحقق الدخل أو الأموال ومكان أداء الخدمة، ويطلق عليها أيضا بضابط إقليمية الضريبة، ثالثا معيار التبعية الاجتماعية وهو أحد المعايير الثلاثة ويستند إلى ضابط الإقامة أو الموطن، أي حق الدولة في فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه المكلف المقيم على أرضها بغض النظر عن مصدرها أو جنسية محققيها.

للقوميات من الضرائب، ومن ثم وضع بعض الحلول الفعالة التي من شأنها مكافحة التهرب الضريبي الدولي بشكل عام.

يمكن تلخيص هذه الأشكال المستخدمة من قبل الشركات العابرة للقارات بهدف التهرب الضريبي في ثلاث أشكال. وهي مفهوم المنشأة الثانية المنصوص عليها في معظم الإتفاقيات الدولية، وأيضا إستغلال آلية الملاجئ الضريبية أي الجنات الضريبية والشكل الثالث، التسعير الدولي.

الفرع الأول: تعريف المنشأة الثابتة

عندما نشأت OCDE بذلت بدورها جهودا كبيرة من أجل تنظيم العلاقات الضريبية الدولية ، و قد تبنت المنظمة مفهوم المنشأة الثابتة ، و ذلك في تقارير متعددة صدرت عنها . و تتمثل تلك الجهود في إعداد نموذج إتفاق لعام 1963، و قد تم إصدار نسخة معدلة له في عام 1977 و بعد ذلك عام 1992 و مؤخرا تم إصدار نسخة معدلة له في عام 2000 ليتناسب في نصوصه مع المتغيرات الإقتصادية[1].

و قد إشتملت المادة الخامسة من ذالك النموذج على كل ما يتعلق بالمنشأة الثابتة[2] ، حيث نصت الفقرة الأولى منها على أن المنشأة الثابتة هي : التنظيم الدائم للأعمال و الذي يتم من خلاله مزاولة النشاط كليا أو جزئيا .أما الفقرة الثانية من ذات المادة فقد حددت ما يمكن اعتباره منشأة ثابتة ، حيث اعتبرت المنشأة الثابتة كل من :

- مقر الإدارة – الفرع – المكتب – المصنع – الورشة – المنجم أو بئر البترول أو الغاز أو المحجر أو أي مكان لاستخراج المواد باسم و لصالح المشروع الأجنبي، بشرط ألا يتعلق نشاط الوكيل بأية أنشطة لا تعد في حكم المنشأة الثابتة.

تعتبر شركات الأموال سواء كانت شركات مساهمة أو شركات توصية بالأسهم أشخاص معنوية تتمتع بالشخصية القانونية مستقلة عن شخصية مساهميها، وعملية تحديد الإقامة للضريبة لهذا النوع من الشركات ليست صعبة لأنها تخضع في تكوينها وتسجيلها و جنسيتها ومحل إقامتها وضرائبها لأحكام التشريع الوطني الذي نشأت فيه[3]. والمشكل المطروح في حالة تحديد المؤسسات أو الشركات العابرة للقارات هو تحديد السيادة الضريبية للبلد المستقبل لهذه الأنشطة، ولتجنب الإزدواج الضريبي إستقرت التشريعات الضريبية الدولية على مبدأ أن لا تخضع الشركات الأجنبية للضريبة في بلد المضيف إلا في حالة إمتلاكها لإقامة ضريبة دائمة.

وتعرف المنشأة الثابتة[*] حسب نظرية التبعية الإقتصادية أية منشأة تزاول أنشطة حيوية متكاملة مع النشاط الإقتصادي للدولة المضيفة ،سواء ساهمت من خلال أنشطتها بشكل مباشر أو غير مباشر في

---

[1] محمد خالد المهياني ، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته ، مرجع سابق ،ص 89.

[2] OECD model tax convention on income and capital condensed version 2000-p 74-77.

[3] السيد عبد المولى، الضرائب والمعادلات الدولية، دار النهضة العربية، مصر 1997، ص.32 33 .

[*] باللغة الإنجليزية Permanent Establishment وباللغة الفرنسية Etablissement Stable.

تحقيق الدخل للمشروع الأجنبي، وتبعا لذلك تعد المنشأة الثابتة (مكاتب الإحصاء، دراسة الأسواق المراكز البحثية)[1].

وحسب التشريع الضريبي الجزائري وبإستقراء مجموعة من الاتفاقات الضريبية مع دول العالم فقد عرفها المشرع الضريبي الجزائري.[2]

" تعني منشأة دائمة مكان ثابت للأعمال تمارس من خلاله مؤسسة أو جزء من نشاطها وتشمل عبارة منشأة ثابتة أو دائمة على وجه الخصوص مقر الإدارة، فرع، مكتب، مصنع، ورشة، منجم أو بئر نفط أو غاز، أو أي محجر أو أي مكان آخر للإستخراج الموارد الطبيعية".

والسؤال الذي نطرحه هو كيفية إستغلال الشركات العابرة للقارات لهذا المفهوم كآلية فعالة إلى التهرب الضريبي الدولي.

الفرع الثاني : المعاملة الضريبية للشركات العابرة للقارات

في ظل إحترام مبدأ السيادة الضريبية باعتباره أحد مظاهر السيادة الوطنية يبدو من الصعوبة التعامل مع الدخل الذي تحققه هذه الشركات من خلال حجم نشاطها الكبير وتوزعها عبر الحدود الدولية وقد حاولت التشريعات التعامل مع الأرباح وذلك كما يلي:

1- الإتفاقيات الضريبية

كما جاء في المبحث السابق عن إجتهاد المجتمع الدولي في وضع إطار نموذجي للمساعدة في حل المنازعات الضريبية وخلق مناخ إستثمار يلائم المشاريع الدولية ويجنبها الآثار الإرتدادية أو الإنعكاسية للإزدواج الضريبي وممارسات الإدارات الضريبية المعنية بتحصيل الضريبة منها، وقد إنعكست هذه الجهود في أعمال عصبة الأمم ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE من خلال نماذج اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في مجال ضرائب الدخل ورأس المال

Model of tax conventions for the avoidance of double taxations of income and capital

وقد إشتهر نموذج الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية وتفسيراتها كنماذج إسترشادية مقبولة لدى معظم الدول يرجع إليها عند التفاوض على إبرام الإتفاقيات الضريبية.

ويلاحظ أن نموذج OCDE ونموذج الأمم المتحدة في المواد 7،8،9 تناولوا قواعد إخضاع الأرباح التجارية والصناعية للشركات العابرة للقارات للضريبة.

حيث نصت المادة السابعة الفقرة 1 "إن الأرباح التي يحققها المشروع في إحدى الدولتين المتعاقدتين تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط، مالم يكن المشروع يزاول نشاطه في الدولة المتعاقدة الأخرى من

[1] السيد عبد المولى، الضرائب والمعادلات الدولية،مرجع سابق ، ص 56،57.

[2] الجريدة الرسمية ،الاتفاقية الجبائية الجزائر و روسيا ، العدد 21 ، المؤرخة في05 أفريل 2006 ،ص 5.

خلال منشأة ثابتة موجودة فيها فإذا كان المشروع يزاول نشاطه وفقا لما سبق،فإنه يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، وذلك فقط في حدود ما يخص تلك المنشأة الثابتة"[1].

نستنتج من النص السابق أنه لا نستطيع فرض ضريبة ما على أرباح المشروع الأجنبي إلا إذا كانت هذه الأرباح محققة من مزاولة نشاط في تلك الدولة من خلال المنشأة الثابتة.

أما فيما يخص المعاهدات الثنائية فقد اتبعت نفس المنهج الذي تبنته النماذج الإتفاقية أما فيما يخص القوانين الضريبية الوطنية فإن إخضاع هذا النوع من الشركات للضريبة يتم على الطبيعة القانونية للوحدة التابعة للشركة العابرة للقارات حيث ينظر إلى ما إذا كانت تتمتع بشخصية قانونية مستقلة أم لا ، أي أن يحترم التشريع الضريبي لبلد الشركة الأم تلك الشخصية القانونية المستقلة للوحدة التابعة وبالتالي لا تفرض ضرائب على أرباحها، إلا عند توزيعها لأرباح أسهم على المساهمين في الشركة الأم دون النظر إلى المبدأ المنبع في تحديد السيادة الضريبية في دولة شركة الأم (هل هو مبدأ إقليمية أو عالمية الضرائب)[2].

2-كيفية تحديد أرباح المنشأة الثابتة

بعد تحديد مفهوم الشركات العابرة للقارات وكذلك المنشأة الثابتة، السؤال الذي يطرح نفسه هو الأرباح التي تخضع للضريبة أي كيف يمكن تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة في البلدان التي ستضيف هذه الاستثمارات ? لتفسير هذا و الإجابة عن السؤال كان لابد من التطرق إلى النظريات التي فسرت هذا الإشكال وهي :

- نظرية القوة الجاذبة

يرى أنصار هذه النظرية أن الأرباح المحققة في الدولة المستضيفة لهذا المشروع تخضع للضريبة في الدولة التي تحقق فيها هذا الربح بغض النظر عما إذا كانت هذه الأرباح مرتبطة أو غير مرتبطة. معناه أن الدولة المضيفة لها حق السيادة في فرض الضريبة على كل الإيرادات الايجابية المحققة عن نشاط حقيقي للمنشأة أو الإيرادات السلبية الناتجة عن نشاط غير حقيقي كإيرادات الأسهم والأرباح الرأسمالية[3].

ويرى بعض الباحثين أن هذه النظرية تتسم بالبساطة والوضوح، لأن الإدارة الضريبية في الدول المستضيفة لا تتحمل نفقات متابعة الصفقات التي يجريها المركز الاجتماعي للشركة، ولكن واجهت هذه النظرية عدة انتقادات من قبل بعض الباحثين بحجة أنها تعتمد وتستند إلى معيار شخصي، أي أنها

---

[1] Ocde Model، Tax Convention On Income، And Capital Condensed. Article 7 op cit.

[2] مختار عبد الحكيم طلبة، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، مصر 1998 ص 32، 33.

[3] مختار عبد الحكيم طلبة، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن .مرجع سابق- ص 105، 106.

تقوم على أساس وحدة المشروع، أي أنه يتم النظر إلى المشروع الأجنبي كوحدة قانونية واحدة فهي تخضع كليا إلى السيادة الضريبية في دولة تواجد المنشأة الثابتة سواء تعلق الأمر بأرباح المنشأة الثابتة الموجودة في إقليمها أم لا ، وحسب هؤلاء النقاد إن نظرية القوة الجاذبية توسع من السيادة الضريبية للدولة المضيفة[1].

- نظرية الرابطة الفعلية

يرى أنصار هذه النظرية أنه يجب أن يكون إرتباط فعلي بين الإيرادات المحققة في إقليم الدولة المضيفة للمنشأة الثابتة وبين نشاط تلك المنشأة الثابتة، معناه أن الأرباح المحققة من قبل المركز الرئيسي لا تخضع للضريبة دون تدخل المنشأة الثابتة ولا حتى الأرباح المسماة سلبية أو التي نعتبرها عادية والتي يحصل عليها المركز الرئيسي ما دام أن تلك الأرباح لا تربطها صلة بالمنشأة الثابتة[2]. ويرى البعض أن هذه النظرية تتصف بالحيادية، إلا أن هذه النظرية واجهت عدة إنتقادات من قبل الباحثين من بينها المشاكل التقنية التي تتعلق بتحديد الرابطة الفعلية من الإيرادات المحققة، وبين المنشأة التابعة وكذلك تضييق الخناق من نطاق السيادة الضريبية للدولة المضيفة للمشاريع الأجنبية، فهي تعمل في لصالح المشاريع الأجنبية وتدخل في إطار تشجيع التجارة الدولية، وكذلك تخلق مشكلة الإزدواج الضريبي[3].

الفرع الثالث: التهرب الضريبي الدولي للشركات العابرة للقارات بواسطة المنشأة الثابتة

بعد التطرق إلى تعريف مفهوم المنشأة الثابتة و بيان عناصرها الرئيسية يجدر بنا التعرف على كيفية إسغلال الشركات العبارة للقارات لهذا المفهوم كآلية فعالة في تمكينها من الوصول إلى التهرب الضريبي.

يرى بعض الباحثين أن معيار المنشأة الثابتة هو المعيار المفضل لتحديد مدى سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بسبب الخصائص التي تميزه[4]، إلا أنه يتميز ببعض العيوب التي تتيح للمكلفين إستغلالها للتهرب الضريبي بإستغلال هذه النوع من الشركات للتهرب الضريبي بإعتمادها على إعفائها أو عدم التصريح بها بهدف تعظيم الربح وتخفيض تكاليفها، وتسعى هذه الشركات إلى توزيع نشاطها على عدة دول هذه الأخيرة تختلف نظمها الضريبية المصممة حسب أهداف إقتصادياتها ومجتمعاتها، وتهدف هذه الشركات إلى التهرب من الدول التي تمتاز بنظام ضريبي فعال وضريبة عالية إلى دول أقل فعالية ضريبية وضريبة متدنية.

---

[1] Gest Guy- L'imposition Des Bénéfices Des Sociétés Françaises Aux Etats-Unis Edition Hdgi Paris 1979.

[2] السيد عبد المولى، الضرائب و المعاملات الدولية، مرجع سابق، ص 270.

[3] مختار عبد الحكيم طلبة، المعاملة الضريبية للشركات، مرجع سابق، 109.

[4] مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية ، بيروت، 1986 ص 198.

وبما أن مفهوم المنشأة الثابتة تختلف من دولة إلى أخرى فإن هذا النوع من الشركات تستغل إختلافات المفاهيم الخاصة بالمنشأة الثابتة للتهرب من الضريبة وتوفر حصيلة كبيرة ونسأل حول طريقة إستغلال الشركات العابرة للقارات لمفهوم المنشأة التالية لأجل التهرب الضريبي، وحتى نستطيع ذلك وجب علينا إتباع مايلي[1]:

- الطريقة الأولى

الطريقة هذه تقوم على أساس إقامة منشأة ثابتة من قبل الشركة الأم في دولة ما تكون بموجبها معفية من الضريبة، وبالتالي لا تخلق أية مشكلة من مشاكل الإزدواج الضريبي لأنها عادة تختار هذه الشركات النشاطات التي تكون معفية من الضريبة وخاصة في الدول التي تمتاز بضرائب عالية.

- الطريقة الثانية

الطريقة الثانية تقوم على أساس قيام الشركة الأم بإنشاء فروع إنتاجية لها في دولة لا تمنح أية إعفاءات ضريبية، وتحاول الشركة الأم إعطاء صفة غير حقيقية لهذه المنشأة بحيث لا تنطبق عليها إحدى المعايير التي تطرقنا إليها وهي القوة الجاذبة ومعيار الرابطة الفعلية أو محاولة إعفاء هذه الشركة أو المنشأة حتى لا تخضع للضريبة والهدف من هذه الطريقة هو إلغاء الصفة الإنفرادية لهذه الفروع حتى لا تشكل منشأة ثابتة.

وتعتمد هذه الطريقة على إستغلال الصراعات القانونية والمحاسبية إلا أن هذه الطريقة لا تجد في كل الحالات نفعا، لأنها مرتبطة بقدرة الإدارة الضريبية على كشف نشاط هذه الشركات أو المشاريع، بحيث يجب أن تكون الإدارة الضريبية تمتاز بالكفاءة والقدرة لأجل اكتشاف هذه الأساليب المتبعة، كما أن المشاريع التي تحقق أرباحا في الخارج لا يستثنى من فرض الضريبة على هذه الأرباح، إذا فلتت من دولة المصدر فإنه لا يلفت من دولة الإقامة أو الموطن، وهذا الإستغلال من الناحية القانونية يعتبر تلاعباً وتحايلاً وليس الإحتيال وهذا حسب أراء رجال القانون، ومن وجهة نظر الإقتصادية الواسعة فإنه يشكل تهرباً ضريبياً ويترتب عليه نقص وخسارة في الحصيلة الضريبية للدولة المضيفة التي تقوم المنشأة الثابتة على أراضيها.

المطلب الثاني: آلية الملاجئ الضريبية*

قد تصمم الدول الضريبة بشكل يتلاءم مع أوضاعها الإقتصادية والإجتماعية، ومنها ما تقوم بتصميم نظام ضريبي جذاب للإستثمارات عن طريق تقديم مزايا وحوافز ضريبية تقدم بموجبها معدلات

---

[1] سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، الإسكندرية 1998، ص 125.

* Les paradis fiscaux d'après pascal Alix: sont des micros territoires ou des états disposant d'une fiscalité favorable pour des activités extra territoire.

ضريبية منخفضة جدا، أو تقوم بإعفاء المشاريع كلية من الضرائب وتسمى تلك الدول بالملاجئ الضريبية[1] Paradis Fiscaux أو بالإنجليزية Tax Haven، وكذلك Oasis Fiscales [2].

تعرف الملاجئ الضريبية بأنها أقاليم ذات سيادة تتم فيها حوافز ومزايا فردية بالنسبة للإستثمارات الوافدة[3] لها ومن أمثلة الملاجئ الضريبية في العالم هناك سويسرا، موناكو في أوروبا، سنغافورا والبحرين في أسيا و أنغولا في إفريقيا وجزر البهاما وبنما في أمريكا، هذه المناطق توفر توليفة من عدة معايير.

الفرع الأول: خصائص الملاجئ الضريبية

تتميز الملاجئ الضريبية بالخصائص التالية[4] :

1- السرية المصرفية الصارمة

السرية المصرفية موجودة في كل الدول وهي جانب من جوانب السر المهني المطبق على عدد من الأنشطة إلا أنها تطبق تبعا للشروط المختلفة مثال السر الواجب للزبائن، واحترام القوانين والمعايير الاجتماعية.

السر المصرفي في اللغة معناه أن المصرفي يستطيع الحصول على المعلومات المالية الخاصة بك على سبيل المثال المداخيل المتحصل عليها والعمليات التي تقوم بها[5].

في فرنسا يحظر كشف السر المصرفي كما أن السرية المصرفية ليست بلا حدود ويمكن رفع هذه السرية في حالات بناء على طلب من القاضي أو الجمارك، أو حالة الحجز أو طلب من مصلحة الضرائب أو الإشتباه في جريمة غسل الأموال ،وللتبسيط فإن السرية المصرفية لها حدود عندما تتدخل السلطات الضريبية والقانونية ، أما السرية المصرفية في سويسرا هي إلتزام منصوص عليه في القانون ولكن خلافا لفرنسا فإن التهرب الضريبي الذي يرتكب في الخارج لا يعتبر جريمة، ويرفض القاضي إمكانية الحصول على معلومات متعلقة بالحساب المصرفي لأي شخص في سويسرا إذ كانت هناك صلة بالتهرب الضريبي في بلد آخر، ولكن يعتبر جريمة غش بموجب القانون السويسري (تقديم وثائق ومحررات مزورة) أو أية جريمة أخرى، ويمكن للقاضي في سويسرا معالجة الطعن المقدم من قبل قاض آخر في إطار اتفاقية بشأن المساعدة المتبادلة بين البلدين.

أما السرية المصرفية في اندور فهي مطلقة وأي طلب من قبل قاض أجنبي للإستيلاء والحجز المؤقت على الأموال التي تكون ممكنة من الناحية النظرية ليست مطبقة من قبل هذه الدول ولا توجد أي

---

[1] Hines.r.james.2004.do tax havens flourish? Nber working papers 10936 November 2004 p 1 .

[2] Levine .Pierre: la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international، op cit p ،68 .

[3] سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص139.

[4] Gordon A Richard Tax Havens Book Review Taxpayers An Overview The Minerva Group Inc 2002 P 17.18.

[5] سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 143.

مساعدة قانونية متبادلة بين الدول، كما أن طلب المعلومات غير قائم، وهكذا فإن القاضي المحلي يرفض أية مساعدة في هذا المجال وحتى إذ تعلق الأمر بمخالفة القانون العام.

2- المستوnj المن20 f للعبb الضريبي*

تعتبر أسعار الضرائب المنخفضة والمطبقة في الملاجئ الضريبية أهم الأهداف الرئيسية التي يسعى إليه الأثرياء والشركات والذين يرغبون إلى الأمثلية الضريبية والتخطيط الضريبي في إطار الملاجئ الضريبية القانونية، وتكشف هذه الملاجئ عن تشوهات ضريبية على المستوى الدولي[1]، كما أن العولمة والإتحاد الأوروبي ضغطا بشكل كبير على القوانين الضريبية الوطنية لتخفيض الضريبة على أهم العوامل المحركة للإقتصاد وهي الدخل والثروة أو رأس المال على حساب العائلات والعمل، وعملت دول الإتحاد الأوروبي على تنفيذ نظم ضريبية تفضليه لجذب الشركات والعائلات الأكثر ثراء إلى أقاليمها ومن ثم التشكيك في العدالة الضريبية، ويتضح أن خصائص الملاجئ الضريبية تعم السياسات الضريبية لدول عديدة تميل إلى هذه الأنظمة بدلا من الدخول في عملية التنسيق والتعاون، ووجود الملاجئ الضريبية تسير إلى تراجع دور الدولة حيث الإيرادات الضريبية محدودة، فمثلا في أوروبا فإن معدل الضريبة على أرباح الشركات انتقل من 50% سنة 1970 إلى 32.42% سنة 1999 ثم إلى 29.8% سنة 2003.

تجدر الإشارة إلى أن السياسة الضريبية في الملاجئ الضريبية يكون محركها الرئيسي أحد السببين، إما أنها جزء من سياسة الدولة في جذب الشركات والمصارف والإحتكارات الدولية، والسبب الثاني هو أن الدولة لا تكون بحاجة أساسا إلى فرض الضريبة.

ومن هذا المنطلق يمكن تقسيم دول الملاجئ إلى عدة أنواع :

- دول لا تفرض أية ضريبة على الدخل والأرباح على رؤوس الأموال مثل جزر البهاماس، البحرين، برمودا، والجدير بالذكر أن مثل هذه الدول لا تقوم بإبرام أية معاهدات أو إتفاقات ضريبية سواء ثنائية أو متعددة لأن عدم فرضها ينفي إحتمال نشوء أي إزدواج ضريبي.
- دول تفرض ضرائب على الدخل والأرباح إستنادا إلى مبدأ الإقليمية حيث يتم إعفاء الأرباح المحققة من صفقات أو معاملات تتم خارج إقليم الدولة، مثال على ذلك (باناما، هونغ كونغ، ليبيريا، فنزويلا).
- دول تفرض ضرائب بمعدلات ثابتة وقد تعمل على تخفيضها بموجب الإتفاقيات الضريبية تبرمها مثال على ذلك (سويسرا، هولندا).
- دول تقدم حوافز ضريبية خاصة بالشركات القابضة أو شركات offshore مثال على ذلك (سنغافورة، لوكسمبورغ).

* Les caractéristiques : les frais bancaires sont symboliques، critère de faible impositions، la confidentialité.

[1] Ghedjati Flora، (Approche Sur La Concurrence Fiscale Dommageable)، Institut D'économie-Douanière Et Fiscal، Kolea، 2003، P07.

- دول تمنح إعفاءات للصناعات الموجهه للتصدير ونذكر منها ايرلندا.

3- إنشاء شركات الواجهة بالنسبة للأفراد والمؤسسات

يوجد في قانون ملاجئ الضريبة تشريع يسهل إنشاء مؤسسات تعتمد على إخفاء الهوية الحقيقية لمستخدمين والمساهمين من أصول هذه الشركات وهي شركات وهمية بكل أشكالها، يمكن استخدامها من قبل خواص أو أفراد ومؤسسات، بالنسبة للمؤسسات تستخدم خطط مبهمة وهياكل معقدة.

لقد عقد منتدى الاستقرار المالي في إحدى التقارير الذي نشرت في أفريل 2000 من قبل فوج عمل حول المراكز المالية offshore ومن أجل تخفيض الضريبة تهتم بإنشاء مؤسسات وفروع مبهمة أو اللجوء إلى أسعار التحويل المفضلة، وعلى سبيل المثال فإن الولايات المتحدة الأمريكية تسمح لشركات التصدير بتسجيل إقامتها في فروعها التي تقع في مراكز offshore،[1] بالنسبة لهذه الشركات يكمن في التهرب من الضريبة الناتجة عن العقود الدولية، فهي تبيع إنتاجها بأسعار التكلفة لفروعها الموجودة في offshore والتي بدورها تتبع هذا الإنتاج بالأرباح إلى الخارج، وبالتالي فإن الربح المحقق يكون بعيدا عن الضريبة الأمريكية، هذا النوع من السياسة يهدف إلى تشجيع المؤسسات للحصول على عقود كبيرة عن طريق الدعم غير المباشر، مما سهل دفع الرشاوى لمسئولي بلد المشتري، وغالبا في مجالات الطيران، التجارة، الدفاع، البناء والأشغال العمومية، مع ذلك في أعقاب الشكوى التي قدمها الإتحاد الأوروبي، نددت منظمة التجارة العالمية بهذه المنافسة غير العادية.

4- غياب تعاون قضائي فعال

هو مبدأ أساسي من مبادئ القانون الدولي لا يسمح لأي قاض من ممارسة سلطته خارج حدوده الوطنية، ومن أي تدخل في الخارج، ويجب عليه إستخدام القنوات الدبلوماسية أو عن طريق الإتفاقيات بين البلد المعني والبلدان النظيرة إلا أن هذا التعاون يصطدم في بعض الأحيان بالرفض من قبل بعض الدول، فمثلا في أوروبا فالإتفاقية الدولية الملزمة لبلدان أوروبا توفر الإتصال المباشر بين القضاة وتسمح هذه الإتفاقية بإستثناء خاصة من قبل سويسرا بسبب المخالفات الضريبية، وبعبارة أخرى فإن قياس الصعوبة التي يشير إليها القضاة من خلال التعامل مع هذه المخالفات يكمن في عدم قدرتهم في تحديد مسار أموال الغش بسبب عدم تعاون بعض الدول ،ونذكر منها سويسرا، ولكن هذه الوضعية في حالة تحسن تدريجي تحت تأثير عوامل من خلال إنشاء وتكوين قضاة مختصين في تصحيح الفهم والأفكار المسبقة، ومن جهة أخرى التعاون غير الرسمي بين القضاة من مختلف البلدان الحريصة على مكافحة هذه الجريمة وأيضا، التعاون بين الشرطة المختصة في مختلف البلدان.

[1] يونس احمد البطريق النظم الضريبية الدار الجامعية لإسكندرية 2001 ص 232 234.

5-الاستقرار السياسي والاقتصادي

الاستقرار السياسي عامل أساسي يأخذ بعين الإعتبار في الملاجئ الضريبية وبصفة عامة فإن الإستقرار الإقتصادي والسياسي والقانوني شروط أساسية لتنمية الأعمال التجارية والبنوك لا تخشى زبائنها كما تخشى على أموالها الخاصة، فهي تعمل على إنشاء قوائم لدول مصنفة حسب الأخطار التي تشكلها هذه القوائم تعدل بطريقة نظامية، وحتى وكالات التصنيف الدولي تعمل على تصنيف الدول حسب نفس المعايير، وهذا لا يكفي بإلغاء كل الضرائب مثل ما فعلته كوريا الشمالية حتى تكون معروفة في عالم الأعمال كملجأ ضريبي، وبالتالي فإن الملاجئ الضريبية مرتبطة بالإستقرار الإقتصادي والسياسي. ولتكوين سمعة جيدة لابد من سنوات عدة وبدون تحفظ فإن الوسط المالي يفرض الحذر، الذي يعتبر نوعية أساسية للبنوك مثل البنوك السويسرية أو ما يعرف بالجودة المصرفية، وهكذا فإن السرية المصرفية معروفة منذ قرن من الزمن وهو أفضل عامل لجذب رؤوس الأموال، وقد كانت العمولات والرسوم كبيرة في الملاجئ الضريبية عندها في الدول الأخرى.

الفرع الثاني : الملاجئ الضريبية كآلية للتهرب الضريبي

بعد التطرق إلى خصائص الملاجئ الضريبية والتي وفرت لها الدول كل الإمكانيات لتكون آلية فعالة في قيمة الشركات العابرة للقارات لإستغلالها في التهرب الضريبي الدولي.وجب علينا كشف أهمية وخطورة هذه الملاجئ الضريبية.

1- أهمية وخطورة الملاجئ الضريبية

من الصعب تحديد ومعرفة متى بدأ وجود الملاجئ الضريبية، لا أحد يجزم أنها بدأت في القرن الثاني قبل الميلاد أين ظهرت مناطق الإعفاء الرسمية في شرق البحر الأبيض المتوسط في الفترة 166ق.م ولمدة أكثر من قرن قامت جزيرة DELOS بتطبيق تجارة حرة من الرسوم والحقوق في ظل موقعها الجغرافي المميز، وأصبحت الجزيرة من بين أهم المراكز التجارية والتبادل في السلع، وخاصة العاج و القماش والتوابل.

نفس المبدأ تكرر في الأعوام الوسطى في مختلف المدن في الموانئ والمعارض، التي إستفادت من الإمتيازات الجغرافية والضريبية، خاصة في القرن الثامن والعاشر الميلادي.

وإبتداء من القرن السادس عشر ميلادي و مع مطلع الإستعمارات تطورت أنشطة بنوك Offshore المرتبطة بالأعمال التجارية، وفي سنة 1910 جاء الخطر الأمريكي على تبييض الأموال المكتسبة من خلال التجارة غير المشروعة للكحول، فقد لجأت إلى الإستثمار في تبييض الأموال وغسلها في المناطق التي تشجع إستثمار الأموال غير المشروعة، هذا منذ سنة 1920 مثل جزر البهاماس وسويسرا وبدأت توضع قوانين تسمح للأجانب بالقدوم وإيداع رؤوس الأموال هربا من الضرائب، وبعد الحرب العالمية الثانية وفي إطار برنامج مارشال اتجهت بعض منها إلى التخصص، منها من اعتمد إستراتجية الإندماج في النظام المالي العالمي من خلال رفع القيود التنظيمية والسرية المصرفية

،إلا أن عدد الملاجئ الضريبية لم يتوقف عن الزيادة وخاصة في ظل التحرير المالي وتطور وسائل الإتصال والإنترنيت التي سهلت حركة رؤوس الأموال، بعدها تطورت الملاجئ الضريبية وأصبحت تمنح سلسلة كاملة من الخدمات عالية المستوى في البنوك والتأمين وعرض منتجاتها المالية الأكثر تطورا.

وتكمن خطورة هذه الملاجئ في[1]:

- ملجأ أموال الجرائم ;
- نهب أموال الدول النامية ;
- ملاجئ للفساد تهدد الديمقراطية ;
- الخلط بين الإقتصاد الرسمي والإقتصاد غير الرسمي;
- وجود عامل لعدم الإستقرار المالي ;
- التهرب الضريبي;
- تفاقم التنافس الضريبي;
-تحول العبء الضريبي إلى الفقراء.

2- أشكال التهرب الضريبي الدولي بواسطة الملاجئ الضريبية

إستطاعت الشركات العابرة للقارات منذ زمن من إستغلال الملاجئ الضريبية بهدف التهرب من دفع الضرائب أو تخفيضها على المستوى الدولي وهذا من خلال الاستفادة من الخصائص التي تطرقنا إليها سابقا، وعلى سبيل المثال فإن أية مؤسسة من هذه الشركات تتبع عدة أساليب للوصول إلى هذا المبتغى فمثلا تعمل على نقل مقر نشاطها الأساسي إلى بلد تكون فيها الضرائب منخفضة بدلا من الإبقاء عليها في بلد الإقامة، بعض الدول مختصة في إستقبال هذه المراكز بشرط أن تبقى نشاطاتها خارج الحدود، معناه Offshore وهي مؤسسة يوجد مركزها في الخارج مثلا في الملاجئ الضريبية، وتسير عن بعد إنطلاقها من بلد الإقامة فيقررون من بلد إقامة أو مركز المالي أين يقيم المستشارون الماليون[2] ،وفيما يلي نذكر أشكال التهرب:

- الممارسات القانونية

يتصف إنشاء المؤسسات والشركات بعدة مزايا خاصة إذا تعلق الأمر بمؤسسةOffshore وهي مسموح لها بذلك إذا توفرت فيها الشروط التالية:

- البيع غير المادي(بيع عن طريق الانترنيت).

---

[1] جميل عبد الرحمن صابوني ،التهرب الضريبي الدولي للشركات العابرة للقارات ،رسالة دكتوراه :كلية الحقوق جامعة عين شمس، 2005:ص351.

[2] - Cray Charlie Rt Drutman Lee How Corporations Are Using Tax Offshore Havens To Avoid Paying Taxes Q Citiwen Zorks Briefing Paper 2003 .

- لا تحتاج إلى المتاجر أو مكاتب أو الورشات.
- النشاط لا ينظمه القانون.
- النشاط غير الحرفي.

هذه الدول تستفيد من هذه الإمتيازات من خلال المرونة التي تدخلها في ميكاينزمات تمويل السوق الدولية، لهذا السبب تعتبر دفعا قويا لإنشاء هذه الشركات التي تصطدم بالصرامة المعروفة من قبل الدول التي لا تبنى الملاجئ الضريبية.

- الممارسات 3ير القانونية

كيف يمكن مكافحة التهرب الضريبي الدولي عن طريق الملاجئ الضريبيةþ

يجب أن لا يكون هدف الإقامة بالنسبة لهذه الشركات في الملاجئ الضريبية بهدف تجنب التهرب الضريبي، كما أن على السلطات الضريبية في دولة الإقامة إثبات التزوير أو الاحتيال، فعلى سبيل المثال الإتاوة المدفوعة لشركة تقع في ملجأ ضريبي مقابل خدمات غير محددة أو مشبوهة، كما أن الكثير من القوانين تشترط على البنوك والموثقين التأكد من هوية العملاء والأشخاص الذين يضعون لديهم الزبائن أموالا، ولهذا يجب أن لا ينظر إلى ما وراء الشركات الواجهة أو الوهمية التي تكون في الحقيقة المستفيدة فإن كانت الإجابة مقدمة من هؤلاء غامضة أو مشبوهة فيجب إخبار الإدارة بذلك.

هذا ما يعرف بالشركات الوليدة أو الوهمية في ملجأ الضريبي بهدف الإستفادة من أكبر قدر من المزايا والإعفاءات الضريبية[*].

فعلى سبيل المثال تقوم الشركات الكبرى بجعل نفقاتها تبلغ أعلى مستوياتها في الدولة الأم ذات المعدلات الضريبية المرتفعة في حين يحصل العكس بالنسبة للشركات الوليدة أو فروع المؤسسة في الملاجئ الضريبية، حيث تكون نفقات الإنتاج في أدنى مستويات وبالتالي فإن الأرباح التي تتحقق في الملاجئ تكون ضخمة أكثر من الواقع.

ويعتقد البعض أن اللجوء إلى تأسيس الشركات الواجهة[1] في الملاجئ الضريبية هو أسلوب تقليدي المنبع من قبل تلك الشركات بقصد التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الثالث: آلية الأسعار التحويلية

من أهم أشكال العولمة الإقتصادية والإنتشار المذهل للشركات العابرة للقارات هو ظهور إشكالية تحديد أسعار والخدمات المنقولة بين عناصر الشركة العابرة للقارات وتحديدا بين الشركة الأم وفروعها المنتشرة، والأهم من ذلك أن هذه الصفقات لا تهدف إلى تحقيق ربح خاص لأحد الفروع بل ترمي إلى تحقيق ربح كلي للشركة ككل، ككيان إقتصادي وبناء على ما سبق فإن سعر التحويل هوسعر القيمة

[*] - يطلق على هذا النوع من الشركات بالإنجليزية The Base Company .

[1] - سوزي عدلي ناشد ظاهرة التهريب الضريبي مرجع سابق ص 137 .

المالية المصاحبة للعمليات المتبادلة التي تتم بين الأطراف المرتبطة داخل الشركة، وقد يكون الطرف المرتبط حتما من أقسام الشركة أو فرع لها (مملوكة كليا أو جزئيا لشركة الأم)[1].

من الناحية النظرية يمكن للشركات العابرة للقارات استخدام إستراتيجية تسعيرة التحويلات الدولية لتعظيم أرباحها، حيث يستطيع هذا النوع من الشركات التي تتصف بالتنظيم المحكم إذ تحدد السعر الذي يجب تحميله بواسطة قطاع في التنظيم على قطاع آخر في نفس التنظيم فيما يخص منتجا محولا بين القطاعين.

ويعرف بعض الفقهاء عملية التسعير التحويلي بأنها التسعير الذي يتحدد لسلع وخدمات يتم تبادلها فيما بين المشروعات المرتبطة بعضها ببعض، لكل مقيم في بلدان مختلفة[2]، كما عرفها آخرون بأنها " الأسعار الموضوعة من قبل الشركة العابرة للقارات على مبيعاتها داخل المجموعة، سواء كانت مبيعات السلع الوسطية من الشركة الأم إلى الشركات الوليدة، أو مبيعات السلع النهائية من الشركات الوليدة إلى الشركة الأم".

يخضع تحديد أسعار التحويل إلى عدة عوامل أهمها:

- الضرائب على الدخل ;
- الضرائب الجمركية ;
- التضخم ;
- المشاريع المشتركة ;
- الحالة الاقتصادية في الدول المضيفة للاستثمار ;
- مخاطر السياسة ;
- القيود القانونية نذكر منها قيودا على تحويل العملة، و قيودا على إعادة تحويل رأس المال والأرباح.

الفرع الأول: مزايا أسعار التحويل

تعد أسعار التحويل وسيلة هامة يمكن لأي شركة أن تفرض رقابتها والسيطرة على تدفقات السلع والخدمات بين جميع الفروع، بحيث تحقق هذه الشركات العابرة للقارات عدة مزايا منها:

1- الضريبة على الأرباح

تلجأ الشركات العابرة للقارات إلى العديد من الوسائل بهدف تخفيض العبء الضريبي إلى أقصى درجة ممكنة و يمكنها تحقيق أكبر قدر من الأرباح الصافية.

ولتفسير ذلك يمكن الإستعانة بالمثال التالي[3].

---

[1] أبو قحف عبد السلام، إدارة الأعمال الدولية، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص 166.

[2] لطفي أمين السيد أحمد المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسية دن القاهرة 2004 ص744 745.

[3] سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص140.

نفرض أن الشركة الأم تتمركز في دولة A وتفرض فيها ضريبة على أرباح الشركات بسعر مرتفع لنفرض 50%، وشركة وليدة أو فرع تابع لها تتمركز في الدولة B تفرض فيها ضريبة منخفضة لنفرض 30%، حتى تتمكن شركة الأم من تخفيض أعبائها الضريبية العالمية يمكنها أن تلجأ إلى الإختيارين التاليين:

- لو تبيع الشركة الأم سلعا وسيطية أو خدمات إلى شركتها الوليدة بسعر منخفض (أقل من السعر السوقي)، ففي هذه الحالة تكون قد حولت الأرباح المسجلة في الشركة الأم من الدولة A إلى الشركة الوليدة في الدولةB لأجل إخضاع هذه الأرباح لضريبة 30% بدلا من 50% ;

- أو تقوم الشركة الأم بشراء سلع وخدمات من شركتها الوليدة بسعر مرتفع أكبر من سعر السوقي وبذلك تكون الشركة الأم قد رفعت من تكاليفها القابلة للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة بنسبة 50% وبالتالي ينخفض العبء الضريبي الإجمالي عليها.

ويلاحظ من هذا المثال أن من مصلحة تلك الشركات في ظل الإختلافات في الأنظمة الضريبية أن تركز أرباحها ووحدات إنتاجها العاملة على الصعيد الدولي في شركات الوليدة والمتمركزة في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة أو أنها لا تفرض عليها الضريبة أصلا.

2- الضرائب الجمركية

تستطيع الشركات العابرة للقارات أن تخفض الضريبة على الصادرات والواردات بإستخدام إستراتجية تسعيرة التحويلات ولكن مع مراعاة عوامل أخرى مثل الضريبة على الأرباح والمنافسة والسوق وغيرها.

فإذا كانت الضريبة الجمركية في إحدى الدول المضيفة مرتفعة بصورة كبيرة فإنه يتعين تسعير التحويلات المرسلة للفرع أو الشركة التابعة الكائنة بهذه الدولة بأسعار منخفضة، الأمر الذي يترتب عليه من ناحية أخرى تخفيض الضريبة الجمركية المفروضة على التحويلات، إلا أن هذا الإجراء يكون له آثار سلبية على الفرع إذ يترتب على ذلك زيادة الضريبة على الأرباح أو الشركة التابعة الموجودة بهذه الدولة[1].

ويرى البعض أن الشركات العابرة للقارات تستخدم أسعار التحويل في تخفيض الرسوم الجمركية مرتفعة من قبل الدول النامية على الواردات، لأن هذه الدول تستخدم أسعاراً جمركية مرتفعة على السلع الوسطية المستوردة، مما يدفع بهذه الشركات إلى تسعيرة السلع الوسيطة المباعة لفروعها الموجودة في الدول النامية، سعر أقل من سعرها السوقي، ولذا تعارض هذه التسعيرة مع الأسعار المطبقة من قبل الدول النامية في مجال الضريبة على الأرباح فإن على الشركة الأم أن تجري نوعا من المقارنة أو الموازنة بين تسعيرة أقل للسلع الوسطية المصدرة والأرباح المحققة في هذا الفرع

[1] جميل عبد الرحمن صابوني ،التهرب الضريبي الدولي للشركات العابرة للقارات،مرجع سابق ،ص 370.

الموجود في الدول النامية إذا كانت الضريبة على الأرباح مرتفعة [1] ، ولكن نرى أن خبرة هذه الشركات المكتسبة في المحاسبة والقانون والمعلوماتية تمكنها من إجراء هذه المقارنة والتي تمكنها من الوصول إلى نتائج مفيدة وبالتالي تحصل على أرباح عالية.

3-ترحيل الخسائر وتقييد تحويل الأرباح

قد تتكبد الشركة العابرة للقارات خسائر في الدولة الأم وذلك بسبب النفقات الكبيرة التي تتحملها في البحث والتطوير، الأمر الذي يدفع بهذه الشركات إلى المبالغة في أسعار التحويلات لصادراتها إلى الفروع أو التقليل من الواردات من هذه الفروع، والحاضر هنا سوف يكون مجديا في حالة عدم سماح حكومة الدولة الأم بترحيل الخسائر إلى الأمام، وذلك لأغراض ضريبية لفترة محددة قانونا، أو أن الشركة الأم تتوقع تسجيل أرباح في السنوات المسموح خلالها بترحيل الخسائر، ولكن بقيمة أقل من هذه الخسائر[2].

من جهة أخرى تفرض الحكومات قيودا على تحويل الأرباح سواء إلى بلد المصدر أو إلى أي بلد آخر. وعلى هذا الأساس فإن على المستثمرين قبل مباشرة الإستثمار في أي بلد النظر إلى السياسات المالية الإقتصادية المنتهجة من قبل هذه الدول فيما يتعلق بحرية حركة رؤوس الأموال وتحويل هذه الأرباح من العملة المحلية إلى العملة الصعبة وقد تأخذ هذه القيود الأشكال التالية :

- شروط قانونية فيما يتعلق بتحويل الأرباح ونسبة هذا التحويل ;
- نظام أسعار الصرف الذي بموجبه تحويل الأرباح المحققة بالعملة المحلية إلى العملة الصعبة ونظام الصرف المطبق في هذه الحالة ;
- نظام ضريبي التمييزي أو الصارم الذي قد يفرض ضرائب إضافية على الأرباح المحولة إلى دولة المصدر، وكذلك دفع الرسوم والإتاوات أو فوائد على القروض من الشركة الأم إلى فروعها.

الفرع الثاني : طرق تسعير التحويلات

تتمثل أهم الطرق المستخدمة في تسعير التحويلات لدى الشركات العابرة للقارات فيما يلي:

1- طريقة السعر الحر المقارن

يتم بموجب هذه الطريقة التعامل مع الوحدات المرتبطة بالسعر الذي تتعامل به الوحدات المستقلة، فإذا كانت الوحدة المعينة تبيع نفس الإنتاج أو تقدم نفس الخدمة لأطراف خارجية أو تشتري نفس المنتجات من أطراف خارجية فالسعر المطبق في هذه الحالة يجب أن يسود عند البيع أو الشراء من الوحدة المرتبطة.

---

[1] محمد عبده سعيد إسماعيل، الشركات المتعددة الجنسيات ومستقبليها في الدول النامية مع الإشارة إلى مصر رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس 1986 ص244.

[2] سعد الشناوي الشرقاوي، الأهمية النسبية لمحددات أسعار تحويل المنتجات الدول النامية في شركات متعددة الجنسية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الأول 1992، ص 289.

وتعتبر المعاملات التي تتم بين الوحدات المستقلة قابلة للمقارنة مع التحويلات التي تتم بين الأطراف المرتبطة إذا كانت الظروف المحيطة بالعمليات المستقلة متطابقة بالكامل مع الظروف المحيطة بالتحويلات المرتبطة، أو كانت متطابقة جزئيا بحيث لا يكون للفروق أي تأثير على السعر أو يمكن علاج هذه الفروق ببعض التسويات المقبولة، ويتطلب تحديد ما إذا كانت المعاملات غير المرتبطة قابلة للمقارنة مع المعاملات المترابطة يتطلب دراسة كل العوامل نذكر منها تحليل الوظائف، تحليل المخاطر، السوق التعاقدية، الظروف الاقتصادية السائدة، العناصر المعنوية المرتبطة بالمعاملات

أما إذا إتضح أنه لا توجد تأثيرات جوهرية للعنصر المعنوي على السعر أو يكون له تأثير يمكن تعديله بواسطة عدد من التسويات المقبولة أو المناسبة فإن ذلك يجعل المعاملات المرتبطة وغير المرتبطة قابلة للمقارنة وبالتالي يمكن تطبيق ضريبة السعر الحر المقارن[1].

2- طريقة التكلفة مضاف إليها هامش الربح

يتم تحديد أسعار التحويل وفق هذه الطريقة بموجب السعر المحايد للصفقات المتبادلة بين الأطراف المتبادلة المرتبطة، فثمن تكلفة السلعة محل التبادل مضاف إليه نسبة مئوية من هذه التكلفة بمثابة هامش ربح ملائم للوحدة المباعة.

وتستخدم هذه الطريقة في حالة السلع غير تامة الصنع التي تتم مبادلتها بين الوحدات المرتبطة، فهي تصلح في الحالات التي تحتكر فيها الشركات المتعددة الجنسيات إنتاج سلعة، ومع ذلك فإن هذه الطريقة واجهت عددا من المشكلات أهمها[2] :

- الإختلاف حول كيفية حساب التكلفة والعناصر التي تتضمنها، هل هي التكلفة المباشرة وحدهاþ أم تتضمن أيضا تكاليف غير مباشرةþ،هل تدخل فيها تكاليف البحث والتطويرþ

- الاختلاف حول كيفية حساب هامش الربح فالتكلفة قد تتضمن عناصر إسراف وضياع ناتجة عن عدم كفاية الأداء في الشركة الأم المحول منها المنتجات فإذا ما تم حساب هامش الربح كنسبة مئوية من التكلفة الكلية فإنه يعد بمثابة مكافأة لعدم الكفاية والموضوعية.

3- طريقة أسعار السوق

يتم تحديد سعر التحويل على أساس سعر البيع مخصوم من نسبة معينة تمثل هامش الربح، ويتم التوصل إلى هذا السعر وفق المعادلة التالية[3]:

---

[1] John Araold Accounting For Management Decisions Simon Schuster International Group New York 1996 P 395.

[2] كمال حسين إبراهيم، أسعار التحويلات ، مدخل فعالية نظام الرقابة الإدارية، المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة، كلية التجارة ، عين شمس 1982 ص 57.

[3] محمد عبدوه إسماعيل ، الشركات المتعددة الجنسيات و مستقبلها في الدول النامية مع الإشارة إلى مصر رسالة دكتوراه ،كلية الحقوق ،جامعة عين شمس ،1986 ،ص254.

سعر التحويل= السعر المدفوع فعلا _ السعر السائد في السوق الدولي × 100

السعر السائد في السوق الدولي

مع ذلك فإن هذه الطريقة واجهت العديد من الإنتقادات أهمها غياب أسعار سوقية للسلع الوسطية المتبادلة داخل هذه الشركات وكذلك تعرض هذه الأسعار إلى التقلبات كما أنها تواجه مجموعة من القيود الداخلية والخارجية ضمن القيود الداخلية التي تتقيد بها نذكر منها:

- في حالة إنشاء شركة وليدة بين شركة أجنبية وشركة محلية ففي هذه الحالة تحاول الشركة المحلية مقاومة أسعار التحويل الموضوعة من قبل الشركة الأم للحفاظ على مستوى الأرباح ;
- نسبة كبيرة من الحصص تكون ملكية خالصة للمحليين ويصبح من الصعب تطبيق أسعار تحويل مرتفعة فيها لإمتصاص أرباح في الشركة الوليدة لأن المساهمين يحاولون مقاومة هذه الأسعار للحفاظ على أرباحهم، وهذا الإجراء أو السلوك يخدم الدولة المضيفة ويجنبها إستخدام التسعير التحويلي من قبل الشركات العابرة للقارات للتهرب الضريبي.

أما فيما يخص القيود الخارجية فهي تتمثل في تدخل الدولة المضيفة وهذا من قبل الإدارة الضريبية والجمركية ، التي تعمل على الحفاظ والدفاع عن إيراداتها ضد الشركة الأم لأن التلاعب في أسعار التحويل سيعمل على التقليل من الحصيلة الضريبية وحصيلة حقوق الجمارك وفيما يلي الظروف التي تؤدي إلى التلاعب في أسعار التحويل.

حالة الرفع من أسعار التحويل :

- معدل ضريبي مرتفع على دخل الشركة ;
- تعريفات جمركية منخفضة على الواردات ;
- معدل تضخم مرتفع ;
- مخاطر سياسية واقتصادية مرتفعة.

حالة الخفض من أسعار التحويل:

- معدل ضريبي منخفض على الشركة الأم ;
- تعريفات جمركية مرتفعة على الواردات ;
- معدل تضخم منخفض ;
- مخاطر سياسية واقتصادية مرتفعة.

4- طريقة الأرباح المقارنة

يتم بموجب هذه الطريقة تحديد السعر المحايد للصفقات المتبادلة بين الأطراف المتبادلة عن طريق قياس الأرباح التي تحققها أطراف أخرى مستقلة متشابهة مع الطرف المرتبط ويعمل في نفس الوقت أو في سوق مماثلة، ويمكن تحديد أرباح الطرف القابل للمقارنة من خلال عدة مؤشرات أهمها:

- نسبة الدخل الناشئ عن التشغيل أو المبيعات ;

- نسبة صافي الربح إلى المبيعات ;
- معدل العائد إلى الأصول ;
- نسبة الدخل الناتج عن التشغيل على تكاليف التشغيل ;
- معدل العائد إلى رأس المال المستثمر.

ولتطبيق طريقة الأرباح المقارنة يمكن إتباع مايلي:

- إستخدام متوسط عدد من السنوات(ثلاث سنوات على الأقل) عند تحديد الأرباح المقارنة، ويرجع ذلك على أن الفترات الزمنية المتعددة قد تكون أكثر ملائمة نظرا لكون الشركة قد تحقق أرباحا مرتفعة أو منخفضة بدرجة غير عادية في عام معين.
- تحديد مدى للأرباح المقارنة نظرا لأن الأطراف غير المرتبطة التي تعمل في ظل ظروف مماثلة لا تحقق دائما أرباحا متطابقة، ويرجع ذلك إلى أن الأداء المالي لأي شركة يخضع لعوامل مختلفة سواء الخارجية منها، مثل المنافسة أو الداخلية منها، مثل الكفاءة، ويتم تحديد مدى الأرباح المقارنة عن طريق إختيار أرباح الممولين غير المرتبطين المتقاربة، ويتم استبعاد الأرباح التي تتباعد بصورة جوهرية، وهذه الأرباح المتقاربة التي تمثل كل واحدة منها نتيجة عدم التحيز تكون في مجموعها مدى للأرباح المقارنة، وإذا كانت أرباح الممول المرتبطة تقع خارج مدى للأرباح المقارنة يكون من الضروري تحرير النقطة الأكثر ملائمة على هذا المدى(إما باستخدام الوسيط أو الوسيط الحسابي)، ثم يتم تحديد سعر التحويل عن طريق تعديل التحميل الفعلي في العملية المرتبطة لتعطي دخلا تشغيليا للممول المرتبط يساوي دخل التشغيل المناظر للنقطة الأكثر ملائمة على مدى الربح المقارن.

الفرع الثالث: أشكال التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل

لقد تطرقنا سابقا إلى أن الأرباح التي تحققها الشركات العابرة للقارات عن طريق فروعها وشركائها الوليدة المنتشرة عبر مختلف دول العالم تصب في النهاية لدى الشركة الأم، بحكم أنها المركز الرئيسي لهذه الفروع والمخول لها إتخاذ أي إجراء أو إستراتجية بشأن الفروع، كما أن لها الحق في ممارسة الرقابة على هذه الفروع، وبحكم أن هذه الشركات توجد مقراتها في الدول المتقدمة التي تمتاز بمعدلات ضريبية مرتفعة فإنها سوف تفقد جزء كبيرا من هذا الربح في شكل ضرائب على الأرباح تدفع في الدول المتقدمة، وإستنادا إلى ذلك فإنها تحاول التهرب من هذه الضريبة عن طريق إيجاد حلول تجنبها دفعها، ومن بين هذه الحلول هو تحويل جزء من هذه الأرباح إلى الفروع و الشركات التي تتواجد في دول تمتاز بمعدلات ضريبية منخفضة وبشكل خاص الملاجئ الضريبية يتم ذلك في صورتين[1]:

[1] سوزي عدلي ناشد ظاهرة التهريب الضريبي مرجع سابق ص 150، 151.

1-التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح

يتم التهرب الضريبي في هذه الحالة بإنشاء شركة مالية مستترة Société Ecran، تعمل هذه الشركة على الإحتفاظ بالأرباح المحققة من قبل الفروع في إنتظار تحويلها إلى الشركة الأم في ظروف وأشكال تكون أفضل وتتجنب بها الخضوع للضريبة .

فعلى سبيل المثال يمكن أن تحول هذه الأرباح إلى إستثمارات في دول أخرى، وبالتالي تستفيد من إعفاء الضريبة على الأرباح، إذن فإن التهرب يتم دون التلاعب في الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة بل في سلوك وقرارات الإستراتجية التي تتخذها الدولة الأم، والفرق بين الشركة الوسيطة أو المستترة والشركات الوليدة يكمن في مصدر الربح إذ أنه لا ينجم عن مصدر داخلي بل متأت من مصدر خارجي أي من الفروع التي تنشط في الخارج أو الشركة الأم والمحول لها لتجنب العبء الضريبي.

2- التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح

عكس الشكل الأول فإن التهرب الضريبي في هذه الحالة يتم في التلاعب بالمادة الخاضعة للضريبة وهذا في شكل تضخيم النفقات أو التقليل منها، حتى يتسنى لهذا النوع من الشركات تعظيم الربح أو من خلال الإستفادة من النظام الضريبي الذي يتلاءم ومصالحها.

ويستطيع هذا النوع من الشركات أن تتهرب من دفع الضريبة وفق فرضيتين:

فالفرضية الأولى تعتمد على إقامة شركة وليدة في دولة الملجأ الضريبي حيث تكون المعدلات الضريبية فيها أقل من المعدلات الضريبية في الدولة التي يتواجد فيها مقر الشركة الأم، وتعمل هذه الأخيرة على زيادة أرباح الشركة الوليدة في شكل تخفيض العبء وزيادة إيراداتها.

أما الفرضية الثانية فالإحتمالات أو الفرضيات تنعكس، وفي هذه الحالة تعمل الشركة الأم على تخصيص أرباح الشركة الوليدة بزيادة نفقاتها وتخفيض إيراداتها، وهذه الحالة تعمل على تخفيض أرباح الشركة الوليدة بزيادة نفقاتها، وتخفيض إيراداتها وهذا ضمن الشركة الأم، أو لصالح شركة وليدة أخرى تتواجد في دولة ذات معدلات ضريبية منخفضة،والأهم من هذا السلوك فهو أن التخفيض أو الزيادة الصورية في النفقات يتم من خلال تسعير بنودها بأسعار أقل أو أكثر من حقيقتها. وذلك حسب الحاجة ويدخل ضمن بنود النفقات رقم الأعمال، فوائد القروض، الإتاوات، أجور الخدمات.

إن مشكلة تحديد أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات من أهم المشكلات التي تواجه هذه الشركات بل تعد أكبر موضوع دولي و بصفة خاصة فيما يتعلق بأبعاده الضريبية على مدى السنوات القادمة[1] . و يرجع ذلك إلى أنه من متطلبات الإفصاح عن الدخل الناتج من العمليات الأجنبية ضرورة توافر معلومات عن أسعار التحويل.و إتباع سياسة متحيزة لأسعار التحويلات من شأنه أن يؤدي إلى

[1] Swiss Samantha ‹ Australia Must Cut With Holding International ‹Tax Review Vol 6 Jun 1995 ‹P‹23‹24.

عدم موضوعية النتائج نظرا للمقابلة غير السليمة بين النفقات و الإيردات مما يترتب غليه عدم موضوعية الإفصاح عن القوائم المالية.

فإذا قامت شركة متعددة الجنسيات بالمبالغة في أسعار التحويلات و الإعلان عن الأرباح أقل مما يجب ، بل و أحيانا إظهار خسائر ، فان ذلك يعني أن الدولة المضيفة تتكبد خسائر باهظة من الإستثمارات الأجنبية المباشرة. و أن هذه الخسائر تعتبر بلا شك خسائر مزدوجة حيث تمثل خسائر في إيردات ضريبية ضاعت من خزينة الدولة المضيفة بالإضافة إلى خسائر ناتجة عن خروج العملات الأجنبية من الدولة المضيفة مما سيؤثر تأثيرا بالغا على ميزان المدفوعات في هذه الدولة .

أضف إلى ما سبق ،أن الخسائر التي تحدثها أسعار التحويلات يتحمل عبءها قطاعات عديدة في البلد المضيف هي :

- المنتجون المحليون الذين يتضررون بسبب نقص النقد الأجنبي ;
- المساهمون المحليون يتعرضون لخسائر نتيجة فقدانهم لنصيبهم الحقيقي من الأرباح ;
- العاملون في هذه المؤسسة يحرمون من إمكانية حصولهم على أجور مرتفعة ;
- المستهلكون الذين يدفعون أسعارا أعلى مقابل حصولهم على السلع التي تنتجها هذه الشركات.

المبحث الثالث: مكافحة التهرب الضريبي الدولي

إهتمت الهيئات الدولية و خاصة الأمم المتحدة ببحث أسس و قواعد التعاون الإداري الضريبي الدولي ،بجانب إهتمامها ببحث مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي .و إن كانت الغرفة التجارية الدولية تعارض حتى الآن منذ مؤتمر ستوكهولم 1927 ،مبدأ هذا التعاون لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية و إفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في مصارف الدول المختلفة .

فقد أورد الخبراء الفنيون في الجزء الثاني من تقريرهم ،الذي قدموه إلى اللجنة المالية التابعة لعصبة الأمم في 07 فبراير 1952 –لدراسة التعاون الإداري الدولي في مكافحة التهرب الضريبي بأن علاج مشكلة التهرب الدولي ينقسم إلى قسمين ، ينصب القسم الأول على إكتشاف التهرب و تقديره و يتعلق الثاني بتحصيل الضرائب المستحقة التي غالبا ما تكون قد خرجت من إختصاص الدولة و أصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى .

و بناء على ذلك فانه يتوجب علينا التطرق إلى تفعيل التنسيق الضريبي حتى يسمح لنا بتبادل المعلومات الضريبية ،أما الجزء الثاني من هذا المبحث فقد خصصناه إلى عملية تحصيل الضرائب التي تعتمد على إبرام الإتفاقيات الضريبية .

و كما ذكرنا في الفصول السابقة فقد كانت هناك جهود كللت بإصدار نماذج إتفاقيات ضريبية تقبل بمقتضاها كل دولة تقسيم و توزيع الضرائب المستحقة حسب الإختصاص الإقليمي ،و لكن بالرغم من وجود هذه الاتفاقيات فغالبا ما تتخذ الإجراءات المتعلقة بالتحصيل دون أن تأخذ طابعا تنفيذيا .

المطلب الأول: التنسيق الضريبي

إرتبطت نظرية التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية * ،حيث يهدف التنسيق الضريبي بصفة عامة إلى تخليص الضريبة من أثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الإقتصادية والمالية الدولية،ومحاولة خلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في إقتصاد موحد تسوده المنافسة وتتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد بحرية الإنتقال مما يساعد على تحقيق التخصيص الأمثل للموارد[1].

لقد تباينت الإتجاهات بصدد تحديد مفهوم التنسيق الضريبي الدولي ،فمنها من إكتفى في تفسيره بتساوي معدل العبء الضريبي النقدي مقدرا على أساس نسبة مجموع الحصيلة الضريبية إلى الدخل الوطني ،رغم ما تتميز به مثل هذه المقارنات من عدم الدقة نتيجة الإختلاف الواضح في إتجاهات الدول بشأن تحديد مضمون كل من الدخل الوطني والإستقطاع الضريبي فضلا عن إغفال هذه المقارنات للآثار المترتبة عن إختلاف كل من الأهمية النسبية لعناصر الهيكل الجبائي من ضرائب مباشرة وغير مباشرة.

ومن هذه الإتجاهات ما إعتبر التنسيق الضريبي الدولي في إطار الأسواق المشتركة بمثابة توحيد جميع أو بعض الضرائب المفروضة في الدول الأعضاء بمعنى التماثل أو التطابق التام في جميع صورها ومعدلاتها وخاصة بالنسبة للضرائب على الأرباح وغيرها من الضرائب التي تتناول أنشطة الشركات ويستند هذا الرأي بالنسبة للسوق الأوربية المشتركة مثلا على تفسير إتفاقية السوق بمفهوم التكامل الإقتصادي بأنه خلق الظروف المشابهة لظروف الإقتصاد الواحد،ومنها خضوع نفس الإنتاج لنفس الضرائب بصرف النظر عن محل إنتاجه أو إستهلاكه

ومنهم من يعتقد أن التنسيق الضريبي ليس بالتطابق التام في جميع صور ومعدلات الضريبة فإن عملية التنسيق لابد أن ترتكز في الوقت الحالي على السلع والخدمات وعوامل الإنتاج الأكثر سهولة في الحركة، والمسألة هنا ليست الوصول إلى تساوي المعدلات و القواعد الضريبية،ولكن الوصول على الأقل إلى التوافق في النسب القصوى،سلم المعدلات الضريبية والاتفاق على الطرق التحصيل.

---

* يرجع الفضل في قيام هذه النظرية إلى الدراسة التي أعدها فيزر و ميدو عام 1950 .ثم تطورت بعد ذالك إلى الحد الذي جعل البعض ينادي بما يعرف بنظرية الاتحادات الضريبية تمييزا لها عن الاتحادات الجمركية لمزيد من التفصيلات.

[1] *نشيدة معزوز،دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر،مذكرة ماجستير،تخصص مالية وبنوك ،جامعة سعد دحلب البليدة ،*2005،ص115.

نشير كذلك إلى شيء مهم يتمثل في إختلاف مفهوم التجانس الضريبي عن مفهوم التنسيق الضريبي[1]، إذ تعددت أراء الخبراء في هذا الأمر ،فيعرفه البعض على أنه "عملية توحيد المعدلات الضريبية أو تقيس المناهج و المفاهيم و الممارسات الإدارية بما في ذلك القواعد و الإجراءات الضريبية " كما يمكن أن "يشير التجانس الضريبي الى العمل على تماثل الهيكل الضريبي ، مثلا توحيد حصة الضرائب المباشرة بالنسبة إلى حصة الضرائب غير المباشرة لدى البلدان المعنية " كما يمكن أن يتضمن التجانس الضريبي "تماثل سياسة الموازنة بين الدول المعنية بالتكامل الاقتصادي بما في ذلك جانب النفقات ".

و يجب التفرقة على هذا المستوى بين التجانس الضريبي الدولي و التجانس الضريبي الوطني حيث يشير الأول إلى توحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول المنضوية تحت راية مجموعة اقتصادية مشتركة كما هو حاصل مع الإتحاد الأوربي.

أما الثاني فيقصد به التماثل الضريبي الموحد داخل نظام فيدرالي كما هو حاصل في الولايات المتحدة الأمريكية و سويسرا.

وغالبا ما يتضمن التنسيق الضريبي المعاملات الضريبية التالية:

- الإدارات الضريبية ;
- الواقعة المنشاة للضريبة ;
- الأهمية الضريبية ;
- الإعفاءات و الاستثمارات العربية ;
- طرق الإهتلاك وحسابه ;
- المعالجة الضريبية للخسائر ;
- طرق تحصيل الضرائب ;
- طرق المعالجة والطعن ;
- المعاملات الضريبية للاستثمار الوافد ;
- الأسعار الضريبية ;
- معاملات ضريبية أخرى.

إن أغراض التنسيق كثيرة ومتعددة ونذكر منها ما يلي:[2]

- تسهيل عمليات انتقال رؤوس الأموال عن طريق إلغاء الحواجز الجمركية وتشابه الأسعار الضريبية في كافة الدول الأعضاء ;

---

[1] محمد عباس محرزي ،التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي ،مجلة اقتصاديات شمال افرقيا ،العدد 02 ،كلية العلوم الإنسانية و العلوم الاجتماعية ،جامع الشلف ،2005 ، ص 9،8 .

[2] نشيدة معزوز ،مرجع سابق ،ص 116

- زيادة حجم الإستثمارات عن طريق الحوافز التي تمنح للمستثمرين في حالة التنسيق الضريبي ;
- تشجيع إنتقال السلع والبضائع وتحرير التجارة نظرا لما يوفره التنسيق الضريبي من تقارب وتماثل الرسوم والضرائب في الدول الأعضاء ;
- يساعد التنسيق الضريبي على تعبئة الموارد المالية في الدول المتكتلة وذلك لكون التنسيق الضريبي يعمل على تطوير الأجهزة الضريبية وتحسين جباية الضرائب ;
- يضمن التنسيق الضريبي الإمتناع عن إقامة العقبات أمام التنافس في تداول السلع والمنتجات وتحركات رؤوس الأموال والأيدي العاملة ;
- يساعد التنسيق الضريبي على إقامة المشروعات المشتركة نظرا لما للتنسيق الضريبي من فوائد بالنسبة لمنع الإزدواج الضريبي ومنح التسهيلات والمزايا التي تعطى للمشروعات المشتركة .

1-الإزدواج الضريبي *

من الظواهر التي تمس العدالة الضريبية ،و تضر بالإقتصاد الوطني ظاهرة الإزدواج الضريبي[1] double taxation أي إمكانية فرض أكثر من ضريبة على المكلف عن إيراد واحد ،لما يزيد هذا الإزدواج من عبء الضريبة المفروضة على المكلف و يقلل من حافزه نحو العمل و الإنتاج ، و يدفعه إلى التهرب الضريبي .الأمر الذي كان موضوع إهتمام الكتاب و المنظمات العالمية كعصبة الأمم و الأمم المتحدة خاصة بالنسبة للإزدواج الضريبي الدولي، الذي تتسبب فيه دولتان أو أكثر .

و يعرف الإزدواج الضريبي بأنه يفرض نفس الضريبة أو ضريبة مرتين أو أكثر على نفس الشخص، و بالنسبة لنفس المال، خلال نفس الفترة الضريبية.

و هذا التعريف يتعلق بالازدواج الضريبي من الناحية القانونية، حيث يشترط لوجود الازدواج الضريبي توافر الشروط التالية :

- فرض أكثر من ضريبة ذات نوع واحد
- وحدة المال الخاضع للضريبة
- وحدة المال الخاضع للضريبة
- وحدة الفترة الضريبية

* اصطلاحاً: الازدواج الضريبي هو خضوع نفس وعاء الضريبة إلى أكثر من ضريبة ويحدث ذلك في أغلب الأحيان بالنسبة لأرباح الأموال المستثمرة في الخارج إذ هي تخضع للضريبة التي تفرضها الدولة المستوردة لرأس المال Capital Importing Country وتخضع أيضاً للضريبة التي تفرضها الدولة المصدرة لرأس المال Capital exporting Country وقد عرضت هذه المشكلة الضريبية على بساط البحث أمام المنظمات الدولية ويرى الخبراء أنه من الضروري أن تنظر حكومات الدول المصدرة لرؤوس الأموال بعين الاهتمام إلى سن التشريعات المناسبة التي تقضى بإعفاء الأرباح المكتسبة في الخارج من هذا الازدواج الضريبي .

[1] Bernard Castagnede، Précis De Fiscalité Internationale، Presses Universitaire De France، 1ere Edition، Paris، 2002، P، 12 .

2- أنواع الازدواج الضريبي

تتعدد أنواع الإزدواج الضريبي، بتعدد الزاوية التي ننظر إليه منها، فمن حيث توافر الشروط: يوجد الإزدواج القانوني و الإزدواج الاقتصادي، و من حيث نطاقه:يوج الإزدواج الداخلي و الإزدواج الدولي، و من حيث قصد المشرع: يوج الإزدواج د مقصود و أخر غير مقصود.و نبين ذالك فيما يلي:

- الازدواج القانوني و الازدواج الاقتصادي

لقد تطرقنا فيما سبق إلى الشروط الواجب توافرها ف الإزدواج ي الضريبي القانوني، و التي تهتم به الإتفاقيات الضريبية الدولية، والتي تعالج الإزدواج الضريبي الدولي، كما أن هذه الإتفاقيات تختلف باختلاف أصناف الضرائب، حيث تعالج هذه الاتفاقيات الإزدواج القانوني légale double taxation ،و يقصد به تعرض المكاف الواحد لأكثر من ضريبة في أكثر من دولة على نفس الدخل خلال نفس الفترة الضريبية[1]، و هو ما لا تتوافر شروطه في الضرائب غير المباشرة ،حيث تفرض الضريبة الجمركية أو الضريبة على المبيعات على المستورد و المصدر و هما مكلفان مختلفان،دون أن يمنع ذلك من تحمل المستهلك النهائي لهذه السلعة عبء الضرائب المتعددة التي تحمل بها المستورد و المصدر في البلاد المختلفة ،و التي رفعت قيمة السلعة عند الحصول عليها .

و تعرف هذه الظاهرة بالازدواج الضريبي الاقتصادي[2] التي تشكل عائقا اقتصاديا في وجه إنتقال السلع و الخدمات من دولة إلى أخرى، وكذلك تعمل المؤسسات على التهرب من الضريبة بمقدار هذه الضرائب حتى تجعل من أسعار هذه السلع منافسة.و من ثم تعمل هذه التكتلات على التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة ،و يتم ذلك بإتباع أحد مبدأين أساسين ،و هما مبدأ دولة المصدر ،و مبدأ دولة المقصد .

- **الإزدواج الداخلي و الإزدواج الدولي**

يكون الإزدواج الضريبي داخليا إذا كانت جهة فرض كل ضريبة تنتمي إلى نفس الدولة و يكون الإزدواج دوليا إذا كانت جهة فرض كل ضريبة تنتمي إلى دولة مختلفة،كأن تفرض ضريبة الدخل في الجزائر الذي يحققه المواطن الأمريكي على نشاطه في الجزائر،ثم تقوم الولايات المتحدة الأمريكية بفرض ضريبة الدخل الأمريكية على نفس الدخل الذي حققه المواطن الأمريكي في الجزائر .

و تأخذ معظم الدول بمبدأي الإقامة و المصدر من خلال الدمج بينهما كما ذكرنا في الفصول السابقة.

- الإزدواج المقصود و الإزدواج غير المقصود[3]

---

[1] بشور عصام ،المالية العامة و التشريع الضريبي ،جامعة دمشق،1995،ص 198.

[2] Bruno Gouthiere، Les Impôts Dans Les Affaires Internationales، Editions Francis Lefebvre، 5eme Edition، France، 2001، P، 29.

[3] أحمد يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص. 103.

يحدث الإزدواج المقصود في حالة إعتماد المشرع فرض الضريبة على نفس الدخل،أما إذا حدث الإزدواج دون قصد فيعتبر غير مقصود،و عادة ما يحدث الإزدواج المقصود في حالة ما إذا كانت سلطة فرض الضريبة واحدة أي في حالة الازدواج الضريبي الداخلي،و يكون له أهداف من بينها زيادة الحصيلة الضريبية [1]

و من الحالات التي يتحقق فيها الإزدواج المقصود في التشريع الضريبي الجزائري ما كان مقررا في ظل القانون الجزائري الملغى لسنة 1993 –خضوع الدخل مرة ثانية لضريبة تكميليه على الدخل.

3-أسباب و أثار الإزدواج الضريبي الدولي

تلعب السيادة الضريبية للدولة دورا هاما في تحديد من له الحق في فرض الضريبة على الأشخاص أو الأموال المقيمين على أرضها ،وفقا للمبادئ التي تراها ملائمة لها ،و يؤدي اختلاف المبادئ إلى فرض ضرائب متعددة على ذات الأموال و الأشخاص ،بما يعرف بالإزدواج الضريبي.

كما ذكرنا سابقا فإن إنتشار الشركات دولية النشاط في دول العالم و رغبة كل من الدول التي تعمل فيها و الدول التي تنتمي إليها ،في فرض الضريبة على ما تحققه هذه الشركات من أرباح أو دخل و من بين أسباب هذه الظاهرة نجد ما يلي[2]:

- تباين الضوابط المحددة للاختصاص الضريبي بين الدول ;
- تباين التشريعات الوطنية المختلفة في مداول الاصطلاحات في الميدان الضريبي ;
- تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول ;
- إختلاف معايير الخضوع للضريبة ;
- إختلاف تفسير المصطلحات التقنية ;
- إختلاف التنظيم التقني لضرائب الدخل ;
- ظهور التجارة الإلكترونية

و ينتج عن الإزدواج الضريبي الدولي بعض الآثار و تتجلى هذه الآثار في:[3]

- يحدث الإزدواج الضريبي إخلالا بالعدالة الضريبية ;
- يعمل الازدواج على عرقلة النشاط الإقتصادي و تقليل حوافز المؤسسات على الإستثمار ;
- الإزدواج الضريبي يؤدي إلى تكرار إجراءات تحقق و تحصيل الضريبة مما يدفع الكثير من المؤسسات إلى التهرب الضريبي .

---

[1] عاطف صدقي ،محمد أحمد الرزاز ،المالية العامة ،دار الثقافة العربية ،القاهرة ،ص 229.

[2] Ahmed KHAN، Cross border transactions and tax treaties theory and practice، Publisher Petrosin Info Tech (S) Pte. Ltd، Singapore، 2000، p 3.

[3] المهايني محمد خالد ،تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي و علاقتهما بالتطورات الاقتصادية الدولية،منشورات مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و الاجتماعية ،مج12،ع1،ص4 .

الازدواج الضريبي الدولي يمكن تفاديه بأحد أسلوبين:

الأول: حيث يقضي القانون بصورة صريحة مثلاً، بإعفاء المكاف من الضريبة، إذا أثبت أنه قد دفعها إلى خزينة دولة أخرى. أو قد يتبع المشرع أحد الأساليب الثلاثة التي سبق ذكرها لتفادي الإزدواج الداخلي.

وإذا كان الأمر يؤدي إلى حرمان الدولة من إيرادات كبيرة، إلا أنه يُعد في الوقت نفسه عاملاً لإستقطاب رؤوس الأموال وتوظيفها في مشاريع التنمية، مما يعوض الخسارة في الإيرادات. وهذا ما تلجأ إليه الدول النامية بسبب حاجتها إلى رؤوس الأموال.

الثاني: حيث تبرمه إتفاقيات بين الدول تبين بصورة واضحة إختصاص كل دولة في فرض الضرائب، فتحدد الأسس الكفيلة بمنع الإزدواج الضريبي عن المواطنين في الدولتين المتعاقدتين. وتعد هذه الإتفاقيات مادة التشريع الضريبي الدولي. وهذه الإتفاقيات بوجه عام معقدة وصعبة التطبيق. لذلك قامت المعاهد العلمية والمؤسسات الدولية بإجراء دراسات، وتأليف لجان لإرشاد الدول إلى الأسلوب الأفضل لتفادي الإزدواج الضريبي. كما تم وضع نماذج مختلفة من هذه الإتفاقيات، روعيت في بعضها مصالح الدول المتخلفة إقتصادياً.

وقد أوجد ذلك كله مبادئ عامة أصبحت ثابتة دولياً بقوة العرف لتفادي حالة الازدواج الضريبي الدولي أهمها:

- الضريبة على العقار تكون من حق الدولة التي يقع العقار ضمن أراضيها;
- الضريبة على أرباح الشركات والمؤسسات تكون من حق الدولة التي يقع المركز الرئيسي لهذه الشركات أو المؤسسات ضمن أراضيها فإذا كانت هناك فروع دائمة ومستقلة في الخارج، فلكل دولة حق فرض الضريبة على أرباح الفرع الموجود على أراضيها ;
- الضريبة على الدخل الناجم عن العمل تكون من حق الدولة التي يمارس فيها المكلف عمله ;
- الضريبة على رأس المال المنقول تكون من حق الدولة التي يقيم فيها المكاف;
- الضريبة على الدخل الناجم عن إيراد الأموال المنقولة تكون من حق الدولة التي يتحقق فيها إيراد رأس المال المنقول.

المطلب الثاني: تفعيل التنسيق الضريبي عن طريق الإتفاقيات الضريبية

تسعى الدول إلى تنسيق سياساتها الضريبية و المالية و ذلك عن طريق التعديلات في نظم الضرائب بما يحقق المساواة في المعاملة الضريبية و القضاء على الازدواج الضريبي، حتى يتسنى تفادي الإختلافات في التكاليف و لضمان التوزيع الأمثل للموارد داخل الإتحاد[1]، إذ أن إختلاف النظم الضريبية و لوائحها بين الدول قد يؤدي إلى تقييد التبادل السلعي على الرغم من إلغاء الرسوم

[1] سعيدي يحيى، التنسيق الضريبي و دوره في تفعيل أداء التكتلات الإقليمية،مجلة العلوم الإنسانية ، السنة الخامسة: العدد 34: WWW.ULUM.NL 2007

الجمركية، كما يؤدي التفاوت في الضرائب على الدخل و الأرباح إلى منع إنتقال رؤوس الأموال و الإستثمارات و التركيز في الدول التي تعرف ضرائب منخفضة .

و يمكن تلخيص وسائل منع الإزدواج الضريبي الدولي في:[1]

- عقد المعاهدات بين الدول حيث ينص في هذه المعاهدة على الأسس التي يجب إتباعها لمنع الازدواج الضريبي، فينص مثلا على أن الضرائب على إيرادات القيم المنقولة تفرضها الدولة التي يوجد بها مالك هذه الأموال;

- يمكن أن تقوم كل دولة من تلقاء نفسها بتنظيم التشريع الضريبي لها على نحو الإزدواج الضريبي الدولي، وذلك بحصر فرض الضرائب على النشاط الإقتصادي الذي تم مباشرة داخل الدولة.

و تستخدم إتفاقات تجنب الإزدواج الضريبي بهدف تخفيف العبء الضريبي على المستثمر الذي يحقق إيرادا أو ربحا في الدولتين المتعاقدتين، من خلال قواعد خصم دين الضريبة الأجنبية، و الإعفاء الضريبي في دولة لحساب الدولة الأخرى، أو بإقتسام الضريبة الواحدة بين الدول المتعاقدة.

و يفضل في تنسيق ضرائب الدخل أن يعترفا لدولة مصدر الدخل بحق فرض الضريبة، مع منح دولة الموطن الحق في خصم الضريبة الأجنبية عند توجهها لفرض الضريبة على ذات الدخل لمنع الإزدواج الضريبي.

و يتم عادة الحد من الإزدواج الضريبي من خلال تقرير خصم ضريبة من ضريبة طريقة الإئتمان الضريبي أو خصم الضريبة من بين التكاليف الواجبة الخصم من الضريبة الأخرى،أو إعفاء الدخل ذي مصدر الأجنبي من الخضوع للضريبة الوطنية .

و قد نصت الإتفاقية الخاصة بتفادي الإزدواج الضريبي بين دول إتحاد المغرب العربي في الفصل الثالث و العشرون من الباب الرابع على ما يلي [2]:

– إذا تلقى مقيم بدولة متعاقدة مداخيل خاضعة للضريبة بإحدى الدول المتعاقدة الأخرى طبقا لأحكام هذه الاتفاقية، فإن الدولة الأولى في الذكر تخصم من الضريبة التي تستخلصها على مداخيل المقيم المذكور مبلغها مساويا للضريبة على الدخل المدفوعة بالدولة المتعاقدة الأخرى.

– غير أنه لا يمكن أن يتجاوز المبلغ المخصوم في إحدى الحالتين الجزء من الضريبة على الدخل الواقع حسابه قبل الطرح والمطابق حسب الحالة للمداخيل الخاضعة للضريبة بالدولة المتعاقدة الأخرى.

– تعتبر الضريبة التي كانت موضوع إعفاء أو تخفيض خلال مدة محددة بإحدى الدول المتعاقدة بمقتضى التشريع الداخلي للدولة المذكورة وكأنه وقع خلاصه ويجب أن يطرح بالدولة المتعاقدة الأخرى من الضريبة التي قد توظف على المداخيل المذكورة

[1] سعيدي يحيى، التنسيق الضريبي و دوره في تفعيل أداء التكتلات الإقليمية،مرجع سابق .

[2] الاتفاقية المغاربية لتفادي الازدواج الضريبي المبرمة في 23 جويليه 1990 الصادرة في الجريدة الرسمية رقم 06 المؤرخة في 06 فيفري 1991.

و إمتد نطاق الإتفاقيات الضريبية* ليشمل معظم الدول المتقدمة ،و لكن لم تمدد بنحو مماثل بين الدول المتقدمة و الدول النامية ،و وفقا لدراسة HUFAUER 1991فإن شبكة الإتفاقيات الضريبية التي أبرمتها كل من الولايات المتحدة الأمريكية و اليابان و ألمانيا و المملكة المتحدة تغطي ما بين 98-92 %بينما لم تغطي الإتفاقيات التي أبرمتها الولايات المتحدة سوى 22% من الدول النامية ،و لم تغطي الإتفاقيات التي أبرمتها اليابان و المملكة المتحدة مع الدول النامية سوى نسبة تتراوح مابين 37-46 % من هذه الدول . و بلغ عدد الإتفاقيات الضريبية النافذة في الجزائر 34 إتفاقية حتى الآن موزعة على قارات العالم على النحو الذي يبينه الجدول التالي:

* الازدواج الضريبي هو فرض أكثر من ضريبة على ذات رأس المال أو الدخل وقد أبرمت العديد من الدول اتفاقيات اقتصادية فيما بينها ويمكن تقسيمها إلى اتفاقيات ثنائية واتفاقيات متعددة الأطراف وكلها نتيجة لمجموعة من الاكرهات التي تحيط كل الاقتصاديات الناشئة وحتى القوية من بينها بعض (الاتفاقيات) المكملة على رأسها المتعلقة بالضرائب خاصة الإعفاء الضريبي والازدواج الضريبي نضرا لارتفاع نسبة الإحصائيات لهذه الأخيرة عملت مجموعة الدول العشرين عل وضع قائمة للبلدان التي تتهمها بأنها ملاذات ضريبية ويجب على كل دولة أن توقع اتفاقيات لمنع الازدواج الضريبي ليتم شطبها من القائمة الرمادية التي وضعتها دول مجموعة العشرين

الجدول رقم (15):الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي حتى 2009/12/31

المنطقة الجغرافية	العدد	بيان الدول الموقعة
المنطقة العربية	10	مصر، البحرين، سلطنة عمان، الإمارات العربية المتحدة، لبنان، الأردن، المغرب العربي، اليمن، الكويت سوريا
قارة أفريقيا	01	جنوب إفريقيا
قارة أسيا	03	الصين، كوريا الجنوبية اندونيسيا
قارة أوربا	13	ألمانيا، النمسا ،بلجيكا، بلغاريا اسبانيا، فرنسا ،ايطاليا البرتغال رومانيا، روسيا ،تركيا أوكرانيا، سويسرا
الأمريكيتين	01	كندا

Source: http://www.mfdgi.gov.dz/filer/conventions/28022009_fr_coventions2009.pdf

حسب الجدول رقم (15) تحتل أوربا المركز الأول في عدد الإتفاقات المطبقة حاليا مع الجزائر ،تليها الدول العربية ،ثم القارة الأسيوية ،و أخيرا القارة الأمريكية و إفريقيا ،و لا يعكس هذا الترتيب سوى دلالة الظروف المهيأة للتفاوض و انجاز الاتفاقيات ،حيث لا تزال هناك إتفاقات قيد التفاوض أو الإنهاء و لم تدخل حيز النفاذ بعد.

و في هذا الإطار،خاص مؤتمر التحديات الضريبية أمام تنمية الإستثمارات العربية الذي عقد في بيروت يومي 12/11 أكتوبر 2010 إلى إصدار التوصيات الآتية :

- ضرورة تفعيل آليات التنسيق الضريبي بين الدول العربية، وإزالة نقاط التباين في الأنظمة الضريبية المتعارضة من خلال تشكيل لجان عربية تحت مظلة جمعية الضرائب العربية.
- ضرورة أن تتضمن التشريعات للدول سهولة خروج المستثمر من السوق مع توفير كافة ضمانات

الأمن والاستقرار والثبات لرأس المال.

- العمل على تحقيق العدالة الضريبية من خلال إيجاد التوازن بين معدل الضريبة والحاجة إلى تنمية الاقتصاد في التشريعات الضريبية العربية، لجذب الاستثمار والاستفادة من التجارب العربية والغربية الشفافية واليقين من وضع التشريعات الضريبة لتحقيق الدرجة القصوى من الوضوح للمعاملة الضريبية.

- ترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية، وكيفية تطويعها لخدمة أهداف التنمية لكل دولة عربية.

وضع نظام حوافز ضريبية متكاملة ومتناسقة، تتسم بالمرونة والوضوح والقدرة على التكييف مع الاقتصاديات العالمية في الأنظمة الضريبية.

- الدعوة إلى تأسيس اتحاد عربي يضم الجمعيات العربية للضرائب و تشكيل المجالس العليا للضرائب في الدول العربية والتي تهدف إلى الحفاظ على حقوق المكلفين، ومراجعة التشريعات الضريبية.

- ضرورة وضع العقوبات التي تتناسب مع جرائم التهرب الضريبي مع التعريف الواضح للجريمة الضريبية.

- إيجاد ونشر الثقافة الضريبية والمعرفة بين فئات المجتمع المختلفة بقصد زيادة نشر الوعي الضريبي مما يحقق للفرد فوائد تعود عليه بالنفع واستخدام الإعلام لتحقيق ذلك.

- نشر الأنظمة والتشريعات الضريبية على الموقع الالكتروني لجمعية الضرائب العربية.

- حث الدول العربية على تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

قد لا تساعد الحلول الداخلية على حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي حيث أن الأمر فيها متروكاً لمحض سيادة كل دولة وظروفها الخاصة دون أي اعتبار آخر .

لذلك فإنه يلزم إيجاد حلول مشتركة بين الدول يمكن عن طريقها تنظيم الاختصاص المالي لكل منها في فرض الضريبة، وقد أثبتت الاتفاقيات الثنائية أنها أفضل الوسائل التي يمكن عن طريقها الوصول إلى حلول عملية لها لمشكلة الازدواج الضريبي.

ويعد أول من وضع قاعدة لمنع الازدواج الضريبي في التشريع الإسلامي[1] هو النبي (صلى ا عليه وسلم) وذلك بقوله (صلى ا عليه وسلم) : منذ أكثر من أربعة عشر قرناً (لا ثنى في صدقة) والثنى كما قال أبو عبيد معناه ألا تؤخذ الصدقة من عام مرتين . وقد قرر الفقهاء بناء على هذا الحديث أنه لا يمكن إيجاب الزكاة مرتين في حول واحد بسبب واحد سواء في زكاة الحيوان أو زكاة الزروع والثمار أو غيرهما من أنواع الزكوات ولمنع الازدواج الضريبي قرر بعض الفقهاء الآتي :-

_ على المستوى الداخلي :- ذهب البعض إلى أنه من أشترى للتجارة نصاباً من إما أن يزكيه زكاة وإما أن يزكي من زكاة التجارة .

---

[1] موقف التشريع الإسلامي من المشكلات الضريبية ، جوريسبيديا موسوعة القانون المشارك الجامعية.

وكذلك لا يضم مربى المال أثمان ما عنده من الإبل أو البقر أو الغنم إلى ما عنده من نصاب نقدي لأنه بالضم يتحقق الثنى في الصدقة وفى ضريبة الخراج ذهب البعض أن الأرض التي عليها الخراج (والتي تفرض على رقبتها ضريبة سنوية وهى الخراج) لا تجب العشر في ثمارها واستدل هذا الرأي بالحديث الشريف (لا يجتمع عشر وخراج في أرض مسلم) ، وعلة المنع هو اتخاذ السبب هو الأرض النامية.

خلاصة الفصل

كل دولة تصمم نظامها الضريبي بشكل يلائم ظروفها وأوضاعها المختلفة، ينشأ عن ذلك قيام أنظمة ضريبية متنوعة ومتباينة، ومن هنا تقوم بعض الدول سعيا لتحقيق مصالحها بوضع أنظمة ضريبة جذابة تقدم بموجبها معدلات ضريبية منخفضة جدا أو لا تفرض ضرائب أصلا بالإضافة إلى تقديم مزايا ضريبية أخرى تجعلها منطقة(جذابة للإستثمارات الأجنبية أو تلجأ إلى عقد إتفاقيات جديدة مع دول أو مجموعة دول لتفادي الإزدواج الضريبي.

هذه الإتفاقيات عرفت تطورا كبيرا منذ نهاية الحرب العالمية الأولى وهذا عن طريق تدخل منظمة الأمم المتحدة لفك النزاع بين الدول في تقسيم الإيرادات والنفقات والبحث عن الحلول لإيجاد وتطوير آليات ووسائل لتوزيع هذه المداخيل العائدة بطريقة تكون عادلة وتخدم مصالح كل الدول المتنافسة. ومن بين هذه الطرق والأساليب ، إعتمادها على التسعير الدولي الذي يعتمد على بيع وشراء السلع والخدمات بين الشركة الأم وفروعها عن طريق وضع سعر مصطنع لتسعير صفقاتها مع شريكاتها والذي عرف من قبل عددا من الباحثين الذين إستقر على التعريف التالي: أسعار الصفقات الداخلية القائمة بين الوحدات المكونة للمشروع الذي يزاول نشاطه الإنتاجي عبر الدول. كما اعتمدت اتفاقية على مبدأ المنافسة المطلقة والذي يعتبر الآن المعيار الدولي فيما يخص فرض الضريبة على أرباح المؤسسات والذي عرف هو كذلك الكثير من الإنتقادات من قبل الدول والذي يحتاج بدوره إلى إعادة الصياغة.

تعتبر الشركات العابرة للقارات شكلا من أشكال العولمة الإقتصادية التي تتميز بفتح المجال أمام الإستثمارات الأجنبية للمساهمة في مشاريع التنمية الإقتصادية والإجتماعية، وتتمتع هذه الشركات بشخصية قانونية مستقلة، وأوضحت الدراسة في هذا الفصل أن هذا النوع من الشركات يستخدم آليات متعددة قصد التهرب الضريبي دون مخالفتها لنصوص التشريعات الضريبية للدول المضيفة أو الدول الأم سواء بإستخدام إستغلال مفهوم المنشأة الثابتة التي نصت عليها الإتفاقيات الضريبية الثنائية أو المتعددة وحتى التشريعات الوطنية (قد تتصف الضريبية المستحقة على وحداتها الموجودة في دول ذات معدلات ضريبية مرتفعة أو اللجوء إلى الملاجئ الضريبية أو ما يعرف بالملا ذات الضريبية)، وإستغلال ما تقدمه من حوافز ضريبية ومالية وقانونية واسعة، أو إلى التلاعب في أسعار تحويل الصفقات التي تبرم ضمن الشركة العابرة للقارات كضمان إقتصادي واحد، كما أوضحت الدراسة في هذا الفصل أن التعقيد الذي تتسم به فكرة المنشأة الثابتة مكن هذا النوع من الشركات من إستغلال هذه الفكرة في تحقيق التهرب الضريبي على المستوى الدولي.

الفصل الخامس

طرق وآليات مكافحة التهرب الضريبي

مقدمة الفصل

تنتشر ظاهرة التهرب الضريبي في الكثير من بلدان العالم وخاصة النامية كظاهرة ملازمة للنظام الضريبي لتلك الدول، وتشكل أحد العوائق الأساسية للتنمية الاقتصادية. وتتطلب أغلب النظم الضريبية قدرا من التعاون والتضامن بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية من خلال الوفاء بالالتزامات تجاهها، وهذا يعتمد على تقبل المكلف بالضريبة وقناعته بها إلى حد بعيد إذ أن عدم تقبله لتشريعات الضريبة تدفعه إلى استخدام أساليب مختلفة للتهرب من الأعباء الضريبية ومقاومتها والتخلص منها أو إلقاء عبئها إلى الغير، وقد يتم التخلص باستخدام أساليب مختلفة كالتجنب الضريبي والذي يعرف بأنه سلوك المكلف الهادف للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يخالف القانون الضريبي أو ربما يستفيد من الثغرات الموجودة فيه.

ويتضمن التهرب الضريبي غشاً أو تحايلا على التشريعات الضريبية ومخالفة الأحكام القانونية والتعليمات التي تصدرها الإدارة الضريبية و قد يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة.

وسعيا منا لمكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التقليل منه ارتأينا استخدام بعض الوسائل والآليات التي نراها مجدية على الأقل لتقليل من تفشي هذه الظاهرة في دول العالم عامة والجزائر خاصة من خلال عرض لهذه الوسائل والآليات من خلال المباحث التالية.

المبحث الأول: العفو الضريبي وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: جباية الاقتصاد غير الرسمي.

المبحث الثالث: تكييف النظام الضريبي وفق متطلبات التجارة الإلكترونية.

المبحث الأول: العفو الضريبي وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

سنحاول في هذا المبحث إعطاء تعريف عام للعفو الضريبي وهذا حتى يتسنى لنا التوصل إلى فهم أفضل للمواضيع التي جرى التطرق إليها، و قد يسمح لنا بإجراء تصنيف لمختلف أنواع العفو الضريبي وكذلك التطرق إلى أهداف هذا العفو وفي الأخير سنحاول التطرق إلى مختلف التجارب الدولية في هذا المجال مع إعطاء التبرير النظري لهذا الجدل.

المطلب الأول: تعريف العفو الضريبي و أهدافه.

هو قانون يصدر عن السلطة التشريعية فيشمل جريمة أو عددا من الجرائم ويكون من شأنه محو صفة الإجرام عنها وجعلها في حكم الأفعال المباحة التي لم يجرمها القانون أصلا، العفو العام سلطة في يد المشرع يستعملها حينما يريد أن يسدل ستار النسيان على بعض الأفعال التي كانت حين اقترافها تشكل خطر على أمن المجتمع ونظامه ثم لم تعد لها هذه الصفة وصار من الواجب رفع أثارها عن الأشخاص الذين قاموا بها.

الفرع الأول: تعريف العفو الضريبي.

بناء على البحوث والمقالات السابقة في هذا الموضوع يمكن وضع أول تعريف عام للعفو الضريبي[1]. "العفو الضريبي هو مجموع التدابير التي تستند إلى عقود تشريعية و تنفيذية وإدارية واضحة ومصممة لمسح المتابعات في المجال الضريبي وبالتالي وقف متابعات الإدارة وملاحقاتها لدافع الضريبة".

أما الدافع القانوني للعفو الضريبي استنادا إلى سلسلة Dalloz 62 في مجال القانون فهو يعطي تعريفا أكثر صرامة قانونية للعفو الضريبي ويُعرف "هو مجموعة التدابير العامة الهادفة لمسح الجرائم والانتهاكات ووقف كل المتابعات والملاحقات القانونية ".

هذا التعريف يمكن أن يكتمل بالرجوع إلى تعريف العفو الصادر عن سلسلة "Larousse" والذي تعرفه بأنه" عقد تشريعي الهدف منه مسح ووقف المحاكمة وبالتالي مسح وإلغاء المتابعات القضائية"

أما التعريف الاقتصادي للعفو الضريبي فيرى كل من الأستاذين:

Hirlinger & Parle سنة 1986 أنه فرصة فريدة تسمح للمكلف بدفع الضرائب المستحقة والغرامات دون اللجوء إلى العقوبات الجزائية كما يرى James Andreoni يعرف العفو الضريبي على أنه مجموعة من التدابير الحكومية التي تعفي كليا أو جزئيا العقوبات على المكلفين الذين يقومون إراديا بتصريح على المبالغ غير المصرح بها[2].

---

[1] Dernière outrance, la tolérance a géométrie variable, on ligne, ttp://slovar.blogspot.com/2008/10/dernire-outrance-ump-la-tolrance.html,28/10/2009.

[2] Florian Chatagny, l'analyse économique des amnisties fiscales, travail de master, fribourg, novembre 2006, p17.

أما James Alm فيعرف العفو الضريبي بأنه يسمح للأفراد والمؤسسات بدفع ضرائبهم السابقة وغير المصرح بها دون أن يتعرضوا للغرامات والعقوبات الجنائية ، أما التعريف المقدم من قبل الأستاذين: Das Gupta Et Mookherjee يضيفون أن العفو هو ظاهرة تمثل تخفيض معدل الغرامات المطبق على الجرائم السابقة والذي يهدف إلى الكشف عن الأسباب الإرادية لهذه الجرائم، واستنادا لهذه التعريفات يمكن لنا استنتاج أهم العناصر التي تميز العفو الضريبي وهي الحد من العقوبات المفروضة على دافعي الضرائب إذ استجابوا للالتزامات الضريبية.

الفرع الثاني: أنواع العفو الضريبي.

إن عملية تحديد تعريف أكثر دقة للعفو ليس بالأمر السهل، وفي الواقع أن من أبحاث وتجارب الدول في مسألة العفو الضريبي تشير إلى أن هناك إمكانية تعدد تعاريف وأنواع العفو الضريبي ومن ثم من الصعب وضع تعريف محدد له، علاوة على ذلك فالتحليل الاقتصادي للعفو الضريبي يدل على أن آثار العفو الضريبي ليست نفسها والسبب يعود إلى اختلاف أنواع العفو الضريبي، وللوصول إلى تقديم تعريف مهم للعفو الضريبي وجب علينا وضع وتحديد أصناف العفو الضريبي وتكمن هذه الخطوة بتحديد مختلف المعايير التي تسمح بتحديد مختلف أصناف العفو الضريبي[1].

1- المعايير المتعلقة بعملية سن العفو.

هذا المعيار يحدد السلطة التي لها الحق في سن العفو الضريبي وحسب هذا المعيار فإن العفو يمكن أن يكون قانونا يناقش ويصادق عليه في البرلمان أو قراراً حكومياً أو قرار السلطات الضريبية، يمكن التمييز هنا بين العفو الصريح والذي يستند إلى قانون صادر عن البرلمان أو الحكومة، والعفو غير الصريح الذي يستند إلى قانون خاص بالإدارة الضريبية.

2- المعايير المتعلقة بالزمن.

هذه الفئة تشمل المعايير المتصلة زمنيا بالعفو الضريبي، هذه المعايير هي فترة العفو الضريبي و عدد مرات العفو و قدرة المكلف بالدفع ، و بالنسبة للفترة يمكن التمييز بين العفو المؤقت والعفو الدائم، ونقول أن العفو الدائم غير محدد بالزمن أو فترة محددة وحسب بعض الباحثين ومنهم الأستاذ James Alm فإن العفو الدائم لا يكون وفق قانون تشريعي أو حكومي و إنما هو جزء من قانون الضرائب.

أما العفو الضريبي والذي يكون محددا بزمن، يكون بقانون تشريعي أو تنفيذي وإداري خاص وليست هناك فترة مثلى للعفو الضريبي المؤقت.

أما فيما يخص التواتر أو عدد مرات العفو ويقصد بها عدد مرات العفو بالنسبة لوحدة واحدة من الزمن، وعندما يكون عدد مرات العفو الضريبي ضعيفاً نقول أن هذا العفو الضريبي وحيد One-shot

[1] Public Finance, Amnisties, On Ligne, Http://Web.Worldbank.Org/Wbsite/External/Topics/Extpublicsector, 28/10/2009.

والعكس نقول أن هذا العفو متقطع، أما فيما يخص قدرة المكلفين على الإستجابة فإن عنصر الفترة الزمنية وعدد مرات العفو مرتبطان ارتباطا وثيقا باستجابة المكلف أي أنه إذا كان العفو الوحيد سمح بالاستجابة أم لا فإن العفو الدائم يختلف عنه و هذا المعيار يسمح على النحو الأفضل بتحديد نوع العفو الذي يجب القيام به.

3- المعايير المتعلقة بالحوافز.

هذه المعايير التي تجمع تحت فئة التحريض تعطي لنا جوهر العفو، لا يغيب عن أذهاننا أن المكلف عند اتخاذه لقرار عدم كشف جزء من دخله لغرض التهرب من دفع الضريبة يكون عرضة لاحتمال الكشف عنه و خضوعه للعقوبات أو الغرامات، فإن العفو يبعد الغرامات وهذا من شأنه تغيير وتعديل سلوك المكلف وحسب James Alm فإن مصطلح العفو يعني النسيان وعليه يجب علينا تحديد الضرائب والغرامات المستحقة والتي تناستها الإدارة الضريبية.

وهكذا فإن المعايير الثلاثة المطروحة تسقط الحكم وتخفض الضرائب والغرامات وعليه فإن المعايير التي تناولها الباحثون وتناولها البنك العالمي وهي معايير التحقيق في مصادر الدخل، وهو ما يعرف بالعفو الضريبي لأجل التحقيق.

4- المعايير المتعلقة بالمكلفين بالضريبة.

المعيار الرابع يعالج الاستحقاق فحسب James Alm يجب تحديد المكلفين الذين يستحقون المشاركة في عملية العفو، فالمعايير المتعلقة بالاستحقاق ثلاثة [1] :

- معيار عدم التصريح.

مفهوم العفو الضريبي يحث بالسماح للمكلفين الذين لم يودعوا تصريحاتهم الضريبية في الماضي بتقديمها ومن بين المكلفين الذين يشملهم العفو فإن James Alm يفرق بين المكلفين الذين يظهرون في القوائم الضريبية والذين لا يظهرون بعد، هذه الفئة الأخيرة هم المكلفون الذين لم يصرحوا بتاتا بمداخلهم للإدارة الضريبية ،أما الفئة الأولى فإنهم مكلفون قاموا بتصريح مداخيل أقل من الواقع فمعيار عدم التصريح يسمح بالتفريق بين ثلاث أنواع للعفو، ففي هذه الحالة فإن العفو يفرض على المكلفين الذين لم يقوموا بالتصريح بتاتا بمداخليهم، إلا أن البنك العالمي تطرق إلى "عفو التصريح"، وهم الأشخاص والمؤسسات الذين قاموا بتصريح جزء من مداخيلهم والذين يشملهم العفو الضريبي.

- معيار المتابعات.

في غياب العفو الضريبي فهناك إحتمال أن بعض المكلفين بالضريبة يواجهون عملية رقابة ومراجعة من قبل الإدارة الضريبية فيما يتعلق بالمبالغ المخفية، هكذا فإن المعيار الثاني متعلق بالمتابعات القضائية قد يحدد الطريقة التي قد يخضع لها المكلف في ظل خضوعه للرقابة ومراجعة الحسابات التي

[1] Www.Worldbank.Org/Public Sector /Tax/Amnesties.Html,30/10/2009.

تعالج في إطار القانون، ففي هذه الحالة نستطيع التفريق بين نوعين من العفو من جهة العفو الضريبي الذي لا يسمح للمكلفين الذين خضعوا لعملية الرقابة المشاركة فيه، ومن جهة ثانية يوجد "عفو المتابعات" الذي جاء به البنك العالمي الذي يسمح لهذه الفئة المشاركة فيه.

- معيار الإقامة.

هذا المعيار مرتبط باستحقاق المكلف وهو الإقامة، والذي تطرق إليه James Alm والذي يفرق بين المقيمين والذين يملكون إقامة والمقيمين الذين لا يملكون الإقامة في الدولة التي تبنت العفو الضريبي وهذا يدل أن العفو يشمل أحد الشخصين أو الشخصين معاً، فمعيار الشخصية القانونية يمكن معالجتها في صنف الاستحقاق ويظهر ذلك من خلال معالجة علاقتهما مع معيار القاعدة الضريبية.

5- المعايير المتعلقة بالقاعدة الضريبية*.

من السمات المشتركة الأخيرة للعفو الضريبي والتي تسمح بالتفريق هي القاعدة الضريبية والتي تستند عليها عملية العفو الضريبي، مفهوم القاعدة الضريبية يستخدم هنا لتحديد مجموعة المواد الضريبية التي تدخل في حقل العفو الضريبي، عموما يمكن تحديد ثلاث معايير تسمح بتعريف القاعدة الضريبية التي يمسها العفو وهي الشخصية القانونية، صنف الضرائب، الفترة الضريبية .

- معيار الشخصية القانونية.

معيار الشخصية القانونية يسمح بالتفريق بين نوعين من الأشخاص أي المكلفين وهما من جهة الأشخاص والطبيعيين المعنويين أو الاعتباريين، وعلى سبيل المثال فإن العفو الضريبي يمكن أن يطبق على الأشخاص الطبيعيين أي الأفراد أو الأشخاص المعنويين أي الشركات، وكما ذكرنا سابقا فإن هذا المعيار يمكن تصنيفه في فئة المعايير المتعلقة باستحقاق المكلفين، كما يصنف هذا المعيار ضمن القاعدة الضريبية، حيث ترتبط بشدة مع معيار نوع الضرائب، وفي الواقع فإن معيار الشخصية القانونية ونوع الضرائب يكتسبان أهمية كبيرة في تحديد الضرائب المعنية بالعفو على سبيل المثال العفو المطبق على الأشخاص الطبيعيين نستبعد فيه الأشخاص المعنويين وبالتالي نستبعد الضريبة على أرباح الشركات.

---

* زاد من حدة التهرب الضريبي، اتساع رقعة السوق الموازية في الجزائر، هذه الأخيرة التي تتمتع بقوانينها الخاصة ولا تعترف بشيء اسمه الجباية، رغم أنّ رقم أعمالها يصل إلى حدود 10 مليارات دولار، جراء استقطابها 60 بالمئة من إجمالي التجار على المستوى المحلي، ناهيك عن آلاف الآخرين من اليد العاملة الناشطة في هذه الأسواق.

- معيار صنف الضرائب.

على العكس ما يوفره معيار الشخصية القانونية الذي يعتبر أقل تجانسا بالنسبة للنظم الضريبية المختلفة، والبدائل المتاحة في إطار هذا المعيار تعتمد على الإطار المؤسساتي ومن ثم معاملة التفضيلية لنوع الضرائب فإنه يواجه صعوبات.

الصعوبة الأولى هي أن هناك عدداً من الضرائب المختلفة يتطلب معالجتها معالجة شاملة.

الصعوبة الثانية من الصعب تحديد قائمة دقيقة من الضرائب دون الرجوع إلى نظام ضريبي خاص، وبالتالي جميع الضرائب التي يشملها العفو تتفاوت حسب القوانين الضريبية والسلطات الضريبية، وبالتالي من الصعب تحديد قائمة الضرائب التي يشملها العفو وتكون صالحة مهما كانت القوانين الضريبية لأن الأنظمة الضريبية تعرف كل سنة تعدلين مرة في قانون المالية السنوي و الأخرى في قانون المالية التكميلي .

- الفترة الضريبية*.

المعيار الأخير هو عدد فترات العفو الضريبي المعني أي عدد الفترات الضريبية التي يشملها العفو الضريبي، رغم أن هذا المعيار نظري فإنه يعرض عدد لانهائي من الفترات، و يميز البنك العالمي بين اثنين من الفترات إما يكون العفو على الفترة الحالية أو الفترات السابقة، هذا المعيار يعتبر آخر معيار مقبول لتفريق بين أنواع العفو الضريبي [1].

و لتوضيح ما سبق فيما يلي جدول يمثل المعايير وأنواع العفو الممكنة :

* تستعد إيطاليا لتنفيذ ثالث عفو ضريبي في تسعة أعوام، أملا في جمع ثروات بقيمة نحو 5 مليار يورو (7,6 مليار فرنك سويسري) وإعادة عشرات المليارات من اليورو التي تم تهريبها إلى الخارج. وكان العفو الذي أقر في عامي 2001 و2003 قد أعاد للخزينة الوطنية ما يقدر بـ 2,1 مليار يورو

[1] Www.Worldbank.Org/Public Sector /Tax/Amnesties.Html,30/10/2009.

الجدول رقم (16) : المعايير وأنواع العفو الممكنة

الصنف	المعيار	التعدد	النوع
- التشريع	- السلطة التشريعية	- المجلس الشعبي - الحكومة - الإدارة	- الصريح -الضمني
- معيار الزمن	- الفترة - التردد - الإرادة	- مؤقت و دائم - مرتفع و ضعيف - متوقع و غير متوقع	- مؤقت و دائم - متقطع و مستمر - إرادي و غير إرادي
معيار التحريض	- العفو - تخفيض معدل الضريبة - مصدر الدخل	- جزئي و كلي - لا و نعم - تحقيق - بدون تحقيق	- عفو جزئي و عفو كلي - عفو واسع النطاق - عفو التحقيق
معيار استحقاق المكلفين	- المتابعات القضائية - عدم التصريح - الإقامة	- نعم و لا - عدم التصريح - عدم التصريح الجزئي - عدم التصريح الكلي -مقيم غير مقيم كل المقيمين	- عفو المتابعات - عفو التصريحات
معيار القاعدة الضريبية	- الشخصية القانونية	- الأشخاص الطبيعيين - الأشخاص الاعتباريين	
	- صنف الضرائب	- الدخل - الثروة - الاستهلاك	
	- الفترة الضريبية	- جارية - ماضية	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

الفرع الثالث: أهداف العفو الضريبي

مسألة أهداف العفو الضريبي يمكن اعتبارها بديهية بسيطة وهي مكافحة التهرب الضريبي، وهو الهدف الشامل الوحيد وليس من السهل أن تقتصر أهداف العفو الضريبي على هذا الهدف بل هناك أهداف أخرى ضرورية ومتعددة، ولهذا يجب التفريق بين هذه الأهداف حتى نفهم لعبة العفو الضريبي. سنحاول في هذا الفرع إظهار أهداف العفو الضريبي وهي متعددة كما سنحاول إظهار شروط تحقق هذه الأهداف[1].

1- الزيادة في الإيرادات الضريبية.

الهدف الرئيسي الذي تطرق له أغلب الباحثين هو إرادة الدولة في زيادة عوائدها من الضرائب في آفاق زمنية مختلفة، في مقال للباحث James Alm المنشور سنة 1988 تطرق إلى الغرض الواضح من العفو الضريبي وهو رفع الإيرادات الضريبية على المدى القصير، كما أن الكاتب :

Mike W .Hirlinger أضاف بأن الهدف الأول للعفو الضريبي هو جمع إيرادات لفترة زمنية خارج النظام الضريبي والتي لم تستطع الدولة جمعها، وبالتالي وفرت للمكلفين غرامات وحقوقاً بسبب عدم التصريح بالدخل، وبالتالي فإن عملية العفو الضريبي تسمح للإدارة الضريبية بتحصيل الإيرادات التي يصعب الكشف عنها من قبل الإدارة الضريبية وهكذا فإن كانت عملية العفو الضريبي فعالة بالنسبة لهذا الهدف فإنه يسمح بتحسين ميزانية الدولة، وبالتالي جمع هذه الإيرادات المخفية و قد تسمح للدولة خفض العجز في الميزانية وكذلك خفض قيمة الدين.

2- دعم النمو الاقتصادي.

الهدف الثاني تصبو له الدولة من خلال تطبيق العفو الضريبي، هو أنه يؤدي إلى تدفق رؤوس الأموال في الاقتصاد بهدف رفع معدل النمو الاقتصادي، هذا الهدف ينظر إليه من جانب أهمية وطنية إذ كان الاقتصاد مغلقا وعلى جانب دولي إذا كان الاقتصاد مفتوحا.

- دمج رؤوس الأموال في الاقتصاد الرسمي.

في كل الاقتصاديات الوطنية توجد أنشطة تساهم في الناتج الوطني ولكنها غير مقدرة من قبل السلطات، هذه الظاهرة تعرف بالاقتصاد غير الرسمي والتي تطرقنا لها سابقا، هناك عدد من الحجج لتبرير تدخل الدولة في مكافحة هذه الظاهرة، ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي إنتشرت بصورة سريعة وأصبحت تقدر بقيمة كبيرة تدفع بالدولة إلى مكافحتها ويكون من المفيد أن تبحث الدولة لإدماج هذه الأنشطة في الدورة الاقتصادية الرسمية، وإذا كان عائد رأس المال أكبر في الاقتصاد الرسمي ، فإن العديد من المستثمرين والذين إستثمروا رأسمالهم في الاقتصاد غير الرسمي يمكن أن يعيدوا إستثماره

[1] James Alm ،Tax Policy Analysis :The Introduction Of A Russian Tax Amnesty، International Studies Program University Of Georgia ، October 1998 ، P 3.

في الاقتصاد الرسمي، ولكن خشية تعرضهم إلى الغرامات المالية لا يُحفز المستثمر عن تحويل رؤوس أمواله من الاقتصاد غير الرسمي إلى الاقتصاد الرسمي، وهذا النفور سيقود معدل النمو الاقتصادي إلى الإنخفاض ويكون أقل من معدل النمو المحتمل، وبرفع هذه القيود المفروضة عن طريق العفو الضريبي يسمح للمستثمرين أن يصرحوا بأصولهم للإستفادة من أداء أكبر في الاقتصاد الرسمي، هذا الهدف يمكن أن يسمح بزيادة معدل النمو الاقتصادي خاصة في الدول الناشئة والنامية أين يتواجد فيها الاقتصاد غير الرسمي بشكل مهم[1].

- إستقطاب رؤوس الأموال.

ثمة ظاهرة أخرى مما قد تعوق النمو الاقتصادي لبلد ما وهي هروب رؤوس الأموال، لم تكن ظاهرة غير قانونية في زمن ما إلا أنها تسمح للمكلفين بإستبعاد الدخل ورأس المال من فرض الضريبة، حتى وإن إستفاد المكلفون من عائد أكبر إلا أنهم سينخرطون في هذه الطريقة، فإنهم لا يجرؤون على إعادة إستثمار رأسمال في هذا البلد خوفا من أن يخضعوا للعقوبات، هذا القيد لا يشمل عودة رؤوس الأموال إلى الاقتصاد وتحفيز النمو، وفي هذا الصدد أشار James Alm إلى أن العديد من الدول تبنت العفو الضريبي بغرض جذب رؤوس الأموال، ومثال على ذلك التجربة البلجيكية عام 2004 عن طريق نموذج DLU (Déclaration Libératoire Unique) التي سمحت بدفع الناتج الوطني في بلجيكا بنسبة 0.05%، وهو هدف تحقق عن طريق نظام العفو الضريبي الذي طبق في بلجيكا عام 2004 [2]، تسمح أهداف العفو بإظهار العديد من المزايا وتختلف في طبيعتها وآفاقها بالإضافة إلى ذلك فإن من الضروري ربط هذه الأهداف بنوع العفو المتبع وهذا من الضروري معالجته.

3- الأشكال المثلى للعفو الضريبي

بعد التطرق إلى الأهداف المنتظرة من أحكام العفو الضريبي، لابد من التساؤل حول أفضل أنواع العفو الضريبي لتحقيق هذه الأهداف.

- العفو المؤقت أو العفو الدائم

فيما يخص رفع الإيرادات الضريبية، كتب كل من الأستاذين:Das Gupta Et Mookherjee أنه توجد مجموعة واسعة من أنواع العفو الضريبي الممكنة التي لديها آثار متباينة على الإيرادات الضريبية والمشاركة في النظام الضريبي[3]، إلا أن المعايير الرئيسية واجهت العديد من الصعوبات خاصة فيما يتعلق بالتوقع والطابع الفريد للعفو الضريبي، وهي معايير مرتبطة ارتباطا وثيقا فيما بينها

[1] Www.Worldbank.Org/Public Sector /Tax/Amnesties.Html,31/10/2009.
[2] Didier regnders.www.minfin.fgov.portail/fr/dlu/dlu2ppt.pdf.
[3] Arimdam das gupta- dilip mookherjee tax amnesties as laundering devices journal of law economics organisation volume 10 n 02 1996 p3.

و إذ لم تقدم البحوث أية حجة لصالح العفو المتقطع أو المؤقت إلا أن بعض الباحثين دافعوا بشدة عن العفو الدائم، وعدد من الباحثين يعتقدون أن العفو الضريبي ينبغي أن يكون منشأ بطريقة واحدة.
ويرى الأستاذين : Hirlinger Et Parle وهذا باستخدام حجة John Mikesell : أن أحد الاعتبارات الرئيسية تنشأ باستخدام العفو الضريبي و هي ضرورة أن يكون برنامج العفو الضريبي يعتبر فرصة فريدة من نوعها بالنسبة للمكلفين بدلا من أن تكون هذه الفرصة متكررة.
وحسب الأستاذ : Elliot Uchitele إن استخدام العفو الضريبي المتكرر يسمح من جهة للمكلفين بالتصريح عن المتأخرات من الضرائب، ومن جهة أخرى يزيد أيضا من بعض حالات التهرب الضريبي[1].

- زادف العفو وسياسة التحريض .

بالنظر إلى هدف سياسة الزيادة في الإيرادات الضريبية فإن المعيار المتعلق بالتحريض ينطوي على التحكيم بين الأهداف في المدى القصير والأهداف في المدى الطويل من ناحية و من ناحية أخرى فإن العفو يهدف إلى دفع الغرامات المالية وتخفيض معدل الضريبة الفعلي.
ومع هذه السياسة التحريضية فإن عدد المكلفين يزداد وإذا نجحت الإدارة الضريبية في الحفاظ على هذا العدد الهائل من المكلفين في النظام الضريبي فإن المادة الخاضعة للضريبة سوف تترفع وترتفع معها الإيرادات الضريبية مع الوقت، ولكن من جهة أخرى فإن العفو يمنح أكثر من هذه الحوافز والتحريض، فمثلا تخلي الدولة عن الإيرادات والغرامات في فترة العفو هذا يؤدي إلى خفض أداء العفو الضريبي في المدى القصير أما فيما يخص رفع معدل النمو الاقتصادي فإن الأستاذين :
Das Gupta Morkerjee يشيران إلى ربط مصادر الدخل مع العفو الضريبي المبني على التحقيقات، وهذا حافز مهم لدمج رؤوس الأموال في الاقتصاد الرسمي، وبالتالي فإن حجم ونوع الحوافز المقدمة سيعتمد على استفادة صانعي القرارات من هذا العفو.

- زادف العفو الضريبي والقاعدة الضريبية.

إتضح فيما سبق أن عدداً من فئات المكلفين مؤهلة لزيادة الإيرادات الضريبية وقد أكد James Alm أن شروط الأهلية يُمكن أن تؤثر في تقدير النتيجة الصحيحة للعفو الضريبي، وبالفعل فإن العفو يسمح للمكلفين الذين خضعوا للرقابة بالمشاركة ولولا العفو لما ساهمت هذه الإيرادات في رفع الإيرادات الضريبية، وأخيرا فإن القاعدة الضريبية والتي يمسها العفو تكون أكثر إتساعا وبالتالي فإن الإيرادات الناتجة عن هذه القاعدة هي بدورها تكون غزيرة و حتى تتفادى تكاليف الإدارة والتقليص في نفقات التحصيل تبدو أهمية إختيار نوع الضرائب التي تكون عرضة للتهرب من دفعها من قبل المكلفين.

[1] Elliot Uchitelle The Effectiveness Of Tax Amnesty Review Autumn, 1989 p53.

4- شروط تحقيق الأهداف

إن القدرة على إصدار العفو بتحقيق هذه الأهداف لا يتوقف فقط على خصائص هندسة العفو، ولكن يتوقف أيضا على عدد من الشروط المرفقة، البنك العالمي[1] يؤكد بالفعل أن نجاح المكلفين من خلال التهرب الضريبي في السابق لا يكون حافزا للمشاركة في العفو، هذه الظروف تدفع بنا إلى إجراء الكثير من التحليل في المواد القانونية والتي يمكن أن تؤثر في فعالية العفو الضريبي.

- تعزيز التدابير الرامية إلى استخدام القوانين الضريبية

أغلبية الباحثين يرون أن هناك حاجة إلى زيادة فعالية النظام الضريبي وبالخصوص الإدارة الضريبية، ويرى Elliot Uchitele أنه يمكن تحسين برنامج العفو الضريبي إذا كانت آليات هذا العفو تخضع لإحترام التشريع الضريبي الصارم، ويرى كذلك أن زيادة احتمال الكشف من قبل الإدارة هو حافز يدفع بالمكلفين للمشاركة في برنامج العفو ويرى James Alm أن نتيجة العفو يمكن تحسينها لو ترافقت مع تشكيلة من الخدمات المعروضة للمكلفين وهي مهمة الإدارة الضريبية، وعلى سبيل المثال بعض المشاريع التي تهدف إلى وضع تحت تصرف المكلفين مختلف الأدوات التكنولوجية الجديدة (الحواسيب، الانترنيت) والتي تهدف إلى تسهيل حساب ودفع مختلف الضرائب، ويرى كذلك أن السرية المتعلقة بالمكلفين المشاركين في عملية العفو تزيد من إحتمال مشاركة هؤلاء في هده العملية[2] ،والواقع أن لتحسين كفاءة الإدارة الضريبية من الضروري أن تظهر الحكومة مصداقية القوانين، وقد ذكر Elliot Uchitele أن التهرب الضريبي سببه معدلات الضرائب المرتفعة والسياسات الاقتصادية غير الكافية ومن ثم فإن الإصلاحات الاقتصادية تسمح بالعودة إلى إستثمار أصول الاقتصاد، ومن شأنه تحسين العفو من وجهة إستقطاب رؤوس الأموال وقد أكد الباحثون أن تتزامن عملية العفو الضريبي مع إصلاح النظام والتشريع الضريبي حتى لا تشجع المكلفين اللجوء إلى التهرب الضريبي من جديد.

ويؤكد الباحثون هنا على ضرورة تخفيض معدلات الضرائب حتى يكون له أثر إيجابي على كفاءة برنامج العفو الضريبي، وكذلك يتوقف نجاح العفو على رفع العقوبات بعد العفو حتى تصبح هذه العقوبات الجديدة ردعية في وجه المكلفين الذين يودون العودة إلى التهرب الضريبي[3].

- فعالية العفو الضريبي ومصداقية الدولة

لزيادة فعالية العفو الضريبي يجب على الدولة أن تتبنى تدابير تحمل المصداقية يرى الأستاذ:

---

[1] Www.worldbank.org/publicsector/tax/amnesties.html.

[2] Carla Marchese, Fabio Privileggi, Who Participates In Tax Amnesties Self-Selection Of Risk Averse Tax Papers P2, 3.

[3] Gerald chan, patrick leung- a critical review of fischer tax compliance model. A researcher synthesis journal of accounting and tax vol1 2009,p.,4.

Elliot Uchitele على سبيل المثال أن المكلفين لا يشاركون في عملية العفو الضريبي إذ كانوا يعتقدون أن الحكومة ستتبنى في المستقبل تدابير إقتصادية تعمل على تخفيض قيمة الإيرادات أو المداخيل المسجلة حديثا، كما أن البنك العالمي يرى أن بدون التزام واضح وذو مصداقية لصالح إصلاح إداري فهي إشارة للمكلفين بعدم قدرة الإدارة الضريبية على تحقيق أهدافها.

- فعالية العفو الضريبي ومستوى تقديم المعلومات

هناك شرط آخر يمكن أن يحسن فعالية العفو الضريبي، وهو جودة ونوعية المعلومات المقدمة للمكلفين ولقد أشار كل من : Hirlinger Et Parle إلى أهمية العلاقة العمومية في تنفيذ برنامج العفو الضريبي، وهذا من أجل تغيير سلوك عدد كبير من المكلفين، ويجب من جهة اشتراك المكلفين في إعتبار أن العفو الضريبي هو إيجابي ومن جهة أخرى توصيل النداء الخاص إلى المكلفين المتمثل في أن يشاركوا في عملية العفو الضريبي، وبهذا فإن المعلومة الخاصة بالعفو الضريبي تسمح بتحسين النتيجة إذا سمحت بتوعية المكلفين وتعمل على تشجيعهم بتسديد حقوق الدولة[1] ، على سبيل المثال فإن العفو الضريبي يصبح فعالا إن أدرك المكلف أنه سيستفيد من إنتاج السلع والخدمات العامة، والتي توفرها الدولة والأهم أنه يشارك في تمويلها، وهذا الوعي يمكن أن يتحسن إذا أتيحت الفرصة للمكلفين المشاركة في عملية إتخاذ القرارات.

كما أن العلاقة التي تربط بين المعلومة الخاصة بالعفو الضريبي وسرعة جمع المعلومات الخاصة بالمكلفين يسمح بنجاح عملية العفو الضريبي[2] .

ومن الضروري أن تغيب عن المشرع هذه الظروف التي قد تتطلب موارد كبيرة تتكبدها الدولة و التي تهدف إلى تحسين وضعها المالي، و تجدر الإشارة إلى التساؤل عن قدرة العفو الضريبي و الوفاء بالأهداف المحددة بصرف النظر عن الآثار المحتمل حدوثها.

المطلب الثاني: دوافع وحجج العفو الضريبي

تقديم الحجج المؤيدة لصالح العفو الضريبي هي عملية صعبة تحوم حولها عدة إشكالات وخلافات كبيرة وتصنف الحجج إلى نوعين: المؤيدة للعفو الضريبي، والرافضة لهذا العفو.

فهناك حجج تدافع عن عملية العفو و فكرة تطبيقها وحجج أخرى تدعو إلى مكافحته سواء من ناحية النظرية والتطبيقية.

بالإضافة إلى ذلك فإن تصنيف الحجج وفق المعايير التقليدية للمالية العامة غير ملائم من حيث بعض الحجج،و يمكن ربطها بمجموعة من المعايير، وفي ظل هذه الظروف يمكن أن نظهر أربع حجج تناولها الباحثون.

---

[1] James Alm. tax polity analytics the introduction of a russian tax amnesty. international studies program working papers 96-6-1998-p8.

[2] Ficher Et Alim 1989 P3.

الفرع الأول: التكاليف الإدارية للعفو الضريبي

من بين الحجج المطروحة والتي تدفع بالدولة إلى إجراء برنامج العفو الضريبي التكلفة المنخفضة لهذا البرنامج، غير أن الباحثين يعتمدون على هذه الحجة في تبرير إجراء العفو الضريبي فعملية العفو الضريبي تبدو منخفضة التكاليف مقارنة بالأساليب التقليدية المتبعة سابقا، من بينها تحديد هوية المكلفين المتهربين من دفع الضريبة و تحصيل الإيرادات المتأخرة[1].

ويشير بعض الباحثين أن الأداة التقليدية والمتمثلة في الرقابة مكلفة وكذلك شكل العقوبات الأخرى من غرامات وسجن كل هذه الوسائل هي مكلفة بالنسبة للدولة، وهذا يعني من الناحية النظرية أنه يمكن أن نرفع الإيرادات وبتكلفة أقل، وبهذا فإن الغرامات الكبيرة لا يمكن تنفيذها مما يسهم في نفاذ مصداقية الدولة وقدرتها على تنفيذ القانون الضريبي.

ويضيف Das Gupta Et Morkerjee أن عدم قدرة الدولة على تنفيذ سياسة ترمي إلى تطبيق القانون الضريبي في المدى الطويل يمكن أن تشكل حافزا للإستفادة من برنامج العفو الضريبي من أجل خفض التكاليف المتصلة بالرقابة الضريبية[2] و كشف المتهربين و بالتالي التهرب الضريبي يتقاص وبإتباع سياسة الرقابة الضريبية من شأنه الرفع من التكاليف المالية التي تتحملها الدولة وتدفعها من الميزانية.فضلا على ذلك فإن برنامج العفو الضريبي يسمح بإضافة مكلفين جدد إلى سجلات الضرائب وكذلك جمع معلومات حول المكلفين المتهربين من دفع الضريبة والتي كان من الصعب الحصول عليها من خلال وسائل أو عمليات الرقابة الضريبة، وبالتالي فإن عملية العفو الضريبي تزيد من إحتمال كشف المتهربين من دفع الضريبية في المستقبل وبالتالي المشاركة في النظام الضريبي بتكلفة أقل عن ما هي عليه في الرقابة الضريبية، ومع ذلك فإن عملية تحقيق الأهداف تكون مرتبطة أساسا بهذه التكاليف التي يراها البعض أنها مبالغ فيها، ويرى البنك العالمي[3]، في هذا المجال أن العفو يمكن أن يخلق آثارا في حالة نجاح برنامج العفو الضريبي وهو أثر تحميل الإدارة مكلفين جدد يصعب عليها تفسير المعلومات الخاصة بهم، مما يزيد من المهام الإدارية وهذا التوزيع يتطلب موارد بشرية جديدة مما يزيد من التكاليف الإدارية للعفو الضريبي.

الفرع الثاني: وظيفة العفو الضريبي

تكمن وظيفة العفو الضريبي في :

1- العفو الضريبي تأمين ضد احتمال الكشف

الحجة الثانية للعفو الضريبي تعتمد أساسا على أن قرار المكلفين للتهرب الضريبي يتم في محيط وبيئة خطرة، ومن ثم فإن برنامج العفو يعتبر شكلا من أشكال التأمين التي تسمح بتخفيض مستوى الخطر.

---

[1] Parle et Hirlinger 1986-p24.
[2] Das Gupta Et Morkerjee 1996-p442.
[3] Www. World bank org/public section/tax / amnesties html

وقد تطرق إلى هذا كل من Das Gupta Et Morkerjee حيث قالا أن المكلف عند آخذه لقرار التصريح أو عدم التصريح بالدخل فإن هذا القرار يؤخذ في سياق الخطر، معناه أنه يأخذ تحت طائلة إحتمال الخضوع للرقابة والمعاقبة على سبيل المثال فإن المكلف يقرر التهرب عند مستوى معين من الخطر ثم أن هذا المستوى يزداد لسبب أو آخر. وبالتالي يتطلب عليه إعادة النظر في قراره الأول الخاص بالتهرب الضريبي.

إذا المشاركة في عملية العفو الضريبي تسمح للمكلفين بإعادة النظر في قراراتهم المبدئية الخاصة بالتهرب الضريبي وكذلك فإن العفو يسمح بتجنب إحتمال الخضوع للرقابة من قبل السلطات الإدارية والرقابية هذه القدرة على الحد من مستوى المخاطر المحدقة بالمكلفين تعطي للعفو وظيفة التأمين.

2- العفو الضريبي شكل من أشكال التأمين الاجتماعي.

يرى الأستاذ James Andreoni أن تبني برنامج العفو الضريبي لا يسمح فقط برفع فعالية النظام الضريبي بل يسمح كذلك بتكريس مبدأ المساواة والعدالة في النظام الضريبي، ويرى كذلك أن العفو الضريبي يبقى محايدا من جانب الميزانية نظرا لأن الضرائب التي لم تدفع من قبل أي الضرائب المتهرب من دفعها سوف تحصل وتسترجع عن طريق العفو الضريبي، وتتكرر هنا حجة التأمين ومن ناحية أخرى فإن العفو يمكن أن يكون له طابع إجتماعي، وهي حجة تطرقنا إليها سابقا والواقع أن العفو ينظر إليه باعتباره شكلا من أشكال التأمين من قبل المكلفين لأن البيئة محفوفة بالمخاطر.

3- العفو الضريبي بوصفه أداة المرونة الضريبية.

هناك حجة أخرى لصالح العفو الضريبي وهي أنها تتيح بالإدخال بعض المرونة في النظام الضريبي، والواقع فإن التطبيق الصارم للقواعد الضريبية في مجال السياسة الضريبية لا يسمح بمراعاة العناصر الخاصة للنظام الضريبي، والتي تحول دون تحقيق الحد الأقصى من الإيرادات الضريبية، بما في ذلك فإن المرونة التي يوفرها العفو تسمح بمراعاة بعض الإختلافات والتغيرات في سلوك المكلفين وكذلك تسهيل إجراء الإصلاح الضريبي.

- التباين بين المكلفين

إحترام بعض الخصائص الموجودة في النظم الضريبية يمكن أن تشكل قيدا لا يساعد في رسم ووضع السياسة الضريبية* مبادئ العدالة الرأسية والأفقية بصفة خاصة تنطوي على معاملة مماثلة للأشخاص ذوي وضع إقتصادي مماثل لا تأخذ في الحساب بعض الإختلافات بين المكلفين في سلوكهم الاقتصادي بالمقابل فإن العفو الضريبي يسمح للدولة بالتفريق بين معدلات الضرائب حسب مختلف المكلفين،

* Une Politique Optimale S'étendue Ici Comme Une Politique Permettant De Maximiser Les Recettes Fiscale Nettes.

ويرى بعض الباحثين أن الدولة يمكن لها أن تقوم بتعظيم إيراداتها الجبائية الصافية في حال تخفيض المعدل الفعلي للضريبة.

- العفو الضريبي وإصلاح القوانين الضريبية.

إذ كان معدل الغرامات وإحتمال الكشف عن التهرب مرتفعاً وكانت معدلات الضرائب منخفضة، فإن بعض المكلفين لا يقومون بإخفاء جزء أو كل الدخل المحصل عليه وهذا السلوك يدعم عملية العفو، وفي الواقع عندما تقوم الدولة بإصلاح النظام الضريبي عن طريق التقليل من المعدلات الضريبية والرفع من إحتمال الكشف والغرامات فإن جزء من المكلفين يرغبون في المشاركة في برنامج العفو ولكن يخشون من الغرامات المرتفعة، وبالتالي فإن إصلاح القوانين الضريبية يسمح بتجنب لا المساواة الناتجة عن التغير المفاجئ في القوانين الضريبية من تطبيقها الصارم ضد المكلفين والذين قاموا بالتهرب من دفع الضريبة بمقتضى القانون الذي كان سائدا فيما سبق، هذه الحجة مرتبطة أساسا بشرط التغيير في النظام الضريبي.

-مراعاة التهرب الضريبي غير الإرادي

إن مرونة برنامج العفو الضريبي يسمح بتكييف النظام الضريبي مع التمييز بين المكلفين وبعض سلوك هؤلاء ويرى بعض الباحثون أن بعض المكلفين أصبحوا مجرمين عن طريق الخطأ، وهم على إستعداد حتى يصبحوا نبلاء ونزهاء.

فمثلا في الدول التي تعتمد على التصريحات التي تملأ عن طريق المكلفين أنفسهم فهناك قواعد معقدة حول تفريق المداخيل الخاضعة للضريبة و غير الخاضعة للضريبة هذا التعقيد يمكن أن يجر المكلفين إلى إرتكاب أخطاء غير إرادية في لحظة ملء هذا التصريح.

وهكذا فإن برنامج العفو يأخذ في الحساب ما إذا كان المكلف أصبح مجرما عن طريق الخطأ ويسمح هذا البرنامج بإعادته إلى حالة النزاهة بدون إخضاعه للضريبة والغرامة، ولكن من الواضح أن التمييز بين المكلفين في هذا الإطار أمر في غاية الصعوبة.

المبحث الثاني : جباية الاقتصاد غير الرسمي .

تعاني الكثير من البلدان لا سيما الفقيرة منها ثقل العبء الضريبي والرشوة والبيروقراطية العقيمة ، مما دفع الكثير من المؤسسات ممارسة نشاطاتهم في إطار الاقتصاد غير الرسمي ولتفسير هذه الظاهرة وجب النظر إلى الظروف التي دفعت بهم إلى هذه الوضعية غير القانونية فيرى البعض أن الجهل وعدم كفاءة أجهزة الدولة والسلطات كانت سببا في إنتشار هذه الظاهرة.

المطلب الأول : نظرة عامة عن الاقتصاد غير الرسمي.

تتعدد المفاهيم المستخدمة للإقتصاد غير الرسمي وذلك بإختلاف الإيديولوجيات التي تعتمدها الدول، ورغم وجود إتفاق عام في الدول المتقدمة حول الجوانب العامة للظاهرة في السنوات الأخيرة إلا أنه لا يوجد إطار عام في الدول العربية وخاصة منها الجزائر التي تبني نظاما خاصا حول هذه الظاهرة [1].

ويعد GUTTMANN-1977 أول من تطرق إلى هذه الظاهرة بعد مؤتمر كينيا 1972، عندما نشر بحثا إستخدم فيه مفهوم الاقتصاد تحت الأرضي

Subterranean economy والذي أشار فيه إلى أهمية المقابلات التي لا يتم تسجيلها في حساب الناتج الوطني، والتي لا يمكن إهمالها نظرا لأهميتها.

وينظر أنصار الاقتصاد الرأسمالي بأن الاقتصاد غير الرسمي هو محدد الدخل غير المصرح به للسلطات الضريبية والذي لا يدرج في حساب الناتج الوطني.

ويرى Vito-Tanzi أن الاقتصاد غير الرسمي هو مجموع المداخيل المكتسبة غير المصرح بها للإدارة الضريبية أو ذلك الجزء من الناتج الوطني غير الوارد في حسابات الناتج الوطني.

أما Edgar-L Freige 1989 فيرى أن الاقتصاد غير الرسمي هو مجموعة الأنشطة التي لا يصرح بها ضريبيا أو لا تقاس بواسطة أساليب النشاط الاقتصادي.

وحسب المكتب الدولي للعمل في تقرير المقدم في المؤتمر الخامس عشر لخبراء العمل ICLS[*] 1993 فإن الاقتصاد غير الرسمي هو مجموع المشاريع من أعمال منزلية، أعمال حرة تتضمن المعايير التالية:

- عدد العمال محدد.
- المشروع غير مسجل.
- عدم تسجيل العمال.

غير أنه في المؤتمر الدولي السابع عشر لخبراء المال الإحصائيين المنعقد في سنة 2003 تم إعادة النظر في هيكل الاقتصاد غير الرسمي بعد إضافة بعض التعديلات عليه وهذا بعد دراسة قامت بها منظمة التعاون والتنمية الاقتصاديةOECD منظمة العمال الدولية ILO صندوق النقد الدولي IMF

إذ أصبح مفهوم الاقتصاد غير الرسمي حسب المكتب الدولي للعمل يعبر عن جزء فقط من الظاهرة.

الفرع الأول : مظاهر الاقتصاد غير الرسمي.

فرق بعض الباحثين مظاهر الاقتصاد غير الرسمي حسب الأنظمة الاقتصادية وذلك حسب درجة إنتشار هذه الظاهرة والعناصر المكونة لها إذ يمكن أن تتجلى فيما يلي[1]:

---

[1] نسرين عبد الحميد نبيه ،الاقتصاد الخفي دار الوفاء لدنيا الطباعة و النشر ،الإسكندرية ، 2007 ،ص 10

[*] Icls International Conference of Labour Statisticians.

1- المـازار في الدول الرأسمالية.

يعتبر الاقتصاد غير الرسمي في الدول الرأسمالية شكلا من أشكال التهرب الضريبي نتيجة العبء الضريبي المرتفع في هذه الدول، كما نجد الاقتصاد غير الرسمي أكثر إنتشارا في دول أوروبا الجنوبية بالنظر إلى التسامح الإجتماعي الذي تخص به شعوب هذه المنطقة إذ تشكل الوحدات الإنتاجية صغيرة النواة هذا القطاع وتمارس هذه الأنشطة خاصة من قبل المهاجرين الشرعيين و غير الشرعيين على حد سواء، وتعتبر الأنشطة المشروعة قانونا من الأنشطة المفضلة من قبل هؤلاء والتي تنتج سلعا تتولد عنها مداخيل من أمثلتها بعض أنشطة قطاع الصناعات الصغيرة، الحرفية والمهنية، والتي يصعب على السلطات مراقبتها، كما أن بعض المهاجرين غير الشرعيين يمارسون أنشطة غير مشروعة وتتمثل في:

- الأنشطة التي تنتج سلعا وخدمات غير مشروعة ومنها أنشطة الجريمة كالتهريب، الرشوة، وهي أنشطة تحرمها معظم القوانين الدولية.
- أنشطة مخالفة للقانون، تجارة العملة الصعبة، تهريب السلع المشروعة.
- أنشطة تتم بمخالفة قوانين العمال مثل مخالفة بعض شروط العمل، كالعمر، عدد ساعات العمل.

2- المـازار في الدول النامية والمتخلفة.

تتصف الدول النامية والمتخلفة، بالأنشطة البدائية وتظهر في الإنتاج الذاتي الفلاحي وبعض الأنشطة المنزلية، كما أن جزءا ضئيلا من هذه المنتجات يتم تبادلها أو بيعها نقدا وبالتالي فالجزء الأكبر لا يسوق ولا يحول إلى نقود، كما تتميز ببعض الأنشطة الحضرية وتشمل الأنشطة الحرفية والتجارية أو الخدمات ذات صفة سوقية والتي تنشأ في المدن و ضواحيها نتيجة للتوسع العمراني والنزوح الريفي، وهذه الأنشطة قد تكون منافسة أو مكملة للأنشطة الرسمية، وبعض الحالات تؤثر على أسعار المنتجات والخدمات بل تغطي ندرة المنتجات والخدمات في السوق وفي بعض الحالات تؤثر سلبا على المنتجات الرسمية وعلى المستهلك أيضا من ناحية الجودة[2].

الفرع الثاني: أسباب إنتشار مـازارة الاقتصاد غير الرسمي

يرى Friderich Schneider و Vito Tanzi أن أسباب إنتشار وتفشي ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي تعود إلى عدة عوامل من بينها زيادة الضرائب ومساهمة الضمان الإجتماعي والجوانب القانونية لسوق العمل.

[1] Xavier Greffe Edith Archambault Les Economies Non Officielles Edition La Découverte Paris 1954 P 9 .10 .
[2] Xavier Greffe Edith Archambault Op Cit P 10, 11.

1- العبء الضريبي والتحويلات الاجتماعية.

يمكن إظهار تأثير الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الاقتصاد غير الرسمي من خلال دراسة دالة الطلب على العملة والتي ظهرت نتائجها العلمية في النمسا والدول الأسكندينافية إذ قدر Friedrich Schneider دالة الطلب على العملة كقوة محركة و دافعة للإقتصاد غير الرسمي حيث أظهرت الدراسة أن هذه الدالة تعتمد على أربعة متغيرات وهي[1] :

- الضرائب المباشرة.
- الضرائب غير المباشرة.
- تعقد النظام الضريبي.
- شدة القواعد والنظم الحكومية.

وقد تبين أن عبء الضرائب المباشرة لها التأثير الأكبر على الاقتصاد الموازي كما تساهم الضريبة غير المباشرة في إنتشار هذه الظاهرة فالكثير من المؤسسات الصغيرة التي تنتج السلع والخدمات الخالية من الضرائب غير المباشرة، إذ تشير بعض الدراسات أن التهرب من الضريبة غير المباشرة في بعض البلدان الأوروبية يصل إلى 50% كما أن إرتفاع الضرائب الجمركية في البلدان النامية تدفع بالمهربين إلى جلب هذه البضائع عن طريق التهريب، وأن تعقد النظام الضريبي والقوانين الصارمة تساهم هي الأخرى في إنتشار الظاهرة ولكن بدرجة أقل.

ولإشتراكات الضمان الإجتماعي أهمية بالغة في تحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي فالواقع يفرض على المستخدم اللجوء إلى إيجاد حوافز سلبية في حالة إرتفاع إشتراكات الضمان الإجتماعي، فالأمر يفرض على العمال التحول إلى الاقتصاد غير الرسمي وتسمح هذه الوضعية للمستخدم بدفع أجور ضعيفة دون دفع إشتراكات الضمان الإجتماعي، كما أن العامل يستفيد في هذه الحالة من عدم دفع الضريبة على الأجر.

ويؤدي التدخل الحكومي لفرض الضرائب إلى إحداث تغيرات في تفضيلات الأفراد نحو تخصيص وقتهم المتاح بين الفراغ والعمل في الاقتصاد غير الرسمي أو العمل في الاقتصاد الرسمي أي أنه يترتب على فرض الضريبة النتائج التالية:

- تزايد حجم الاقتصاد غير الرسمي.
- تناقص حجم الاقتصاد الرسمي.
- تشوه نمط الإنتاج، الأمر الذي يترتب عن خسائر في رفاهية الأفراد .

ويوجد مدخلان أساسيان لتحليل التهرب الضريبي:

- مدخل تعظيم المنفعة المتوقعة

---

[1] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، مرجع سابق، ص 34،35.

يعتمد هذا المدخل على فرضية أن الفرد يختار بين البديلين، الأول أن يقر عن دخله الكامل مع تحمل الضريبة كاملة، والثاني يقر بأقل من الدخل الفعلي فيدفع ضريبة أقل، وبالتالي يواجه إحتمال الكشف والخضوع لغرامات وعليه أن يعظم المنفعة المتوقعة من دخله من الضريبة والغرامة وبالتالي دالة المنفعة تعطى بالعلاقة التالية:

$$Up = (1-R_R)\ [U0\ (Yp-Tym)] + P_R\ [U_D(Yp-TYm-R(Yp-Ym)]................(1)$$

بحيث أن:

Yp الدخل المتوقع،tمعدل الضريبية الثابت ، Ym الدخل المصرح به، P_R إحتمال كشف التهرب، R معدل الغرامة على الدخل غير المصرح به، وهي أكبر من الصفر، Up المنفعة المستمدة من الدخل المتاح للتصرف، Up المنفعة المتوقعة.

- مدخل تعظيم الدخل المتوقع

يعتمد هذا المدخل على فرضية تعظيم الدخل المتوقع بعد الضريبة والغرامة وبالتالي دالة الدخل المتوقعة تعطى بالعلاقة التالية:

$$Ym = P_R\ [Y_M-TY_M-N^*R_{(N)}^*\ Y_M-Y_M]+(1-P_R)\ [Y_M-T(1-N)Y_M]............(1)$$

بحيث تمثل Ymالدخل الحقيقي للمكلف، T الضريبة النسبية المفروضة على الدخل،N النسبة التي يصرح بها بالدخل، $R_{(N)}$ مضاعف الغرامة، P_R إحتمال الكشف.

2- تعقد النظام الضريبي.

إن وضع نظام ضريبي أمثل أي كفء وعادل هو أمر في غاية الصعوبة وخاصة في الدول النامية والتي تسعى إلى الإندماج في الاقتصاد الدولي، فالنظام الضريبي الأمثل في هذه الدول يتوجب أن يكون لهذه الدول إدارة ضريبية فعالة وذات كفاءة عالية وهناك مجموعة من المتطلبات من الضروري توفرها لتحقيق نظام ضريبي أمثل و هي :

- أن تكون الإدارة الضريبية تعتمد على هيكل تنظيمي واضح و دقيق وبسيط ومفهوم لدى المكلفين.
- أن تكون الإجراءات الضريبية محددة وسهلة.
- أن تستخدم الإدارة الضريبية مفاهيم إدارة المخاطر بهدف تخفيض الموارد المتاحة للمجالات الأكثر خطرا.
- وأن تكون لدى الإدارة الضريبية إجراءات فعالة تعتمد على المصداقية و الثقة.

ومن خلال هذه المتطلبات يعزز الإمتثال الضريبي لدى المكلفين الضريبة، وهذا بدوره يتوقف على تحقيق الشروط التالية:

- أن يكون التشريع الضريبي بسيطا وسهل الفهم.
- أن يكون التشريع الضريبي مستقراً و يقينياً.
- أن تكون هناك برامج فعالة تمكن من ضبط المخالفين.

- أن تكون هناك عقوبات جزائية على المخالفين وتكون ردعية عن مخالفة التشريع الضريبي.

المطلب الثاني : طرق قياس الاقتصاد غير الرسمي.

تعتبر عملية تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي عملية صعبة ومعقدة بالنظر إلى تشابك هذه الظاهرة مع ظواهر أخرى ولهذا سوف نحاول أن نتطرق إلى أهم الطرق المستخدمة على نطاق واسع في تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي وبشكل مختصر.

الفرع الأول: الطرق المباشرة.

هي طرق جزئية تستخدم الإسقاطات والعينات التي تسند إلى الإجابات الإرادية للمكلفين بالضريبة، وطرق أخرى تعتمد على قياس الإمتثال الضريبي والتحقيقات عن طريق عينات تهدف إلى تقدير الاقتصاد غير الرسمي في الدول[1] ولكنها تواجه عددا من الصعوبات، فمثلا دقة النتائج مرتبطة أساسا بإدارة المستوجبين ومساعدتهم، ومن الصعب تحديد كمية العمل غير المصرح بها من خلال إستجواب مباشر، وأغلب الحوارات تتجنب التطرق إلى سلوك الإنحراف وبالتالي الإجابات تفتقد إلى المصداقية، وهكذا يستحيل حساب وتقدير الصحيح بالقيمة الاسمية للعمل غير المصرح به.

أما فيما يخص إيجابيات هذه اطرق تكمن في الحصول على معلومات حول الاقتصاد غير الرسمي رغم حساسية الأسئلة.

تقديرات الاقتصاد غير الرسمي تسند على التناقض بين الدخل المصرح به للسلطات الضريبية والدخل المقاس من خلال المراقبة، مادام أن برامج المراقبة الضريبية مصممة أساسا لقياس الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به والواقع فإن الصعوبات التي تواجه هذه البرامج الرقابية جزئية فقط لأن العينة التي تعتبر غير عشوائية إنما تستند إلى بعض المعطيات التي ترى في هذه العينة إحتمال التهرب الضريبي، كما أنها تقوم على أساس تقديرات مراقبين، و التي لا تعكس سوى جزء من الاقتصاد غير الرسمي، والذي تنجح السلطات الضريبية في الكشف عنه، والعيب في هذه الطريقة المباشرة هو عدم إحتمال الكشف عن كل الاقتصاد غير الرسمي، فهي غير قادرة على تقديم تقديرات حول تطور ونمو الاقتصاد غير الرسمي على المدى الطويل، ولكن يمكن أن تقدم معلومات مفصلة حول أنشطة الاقتصاد غير الرسمي وهيكله وتكوينه وكذلك الأطراف التي تعمل فيه.

الفرع الثاني: الطرق غير المباشرة

هذه الطرق تسمى أيضا طرق وأساليب المؤشرات المتعددة وهي مؤشرات اقتصادية تعتمد على الاقتصاد الكلي، والتي تسمح لنا بتقدير الاقتصاد غير الرسمي وتطوره عبر الزمن.

---

[1] فريدريك شنايدر دومنيك انستي الاختباء وراء الظلال نمو الاقتصاد الظل قضايا اقتصادية رقم 30 صندوق النقد الدولي واشنطن الولايات المتحدة الأمريكية 2002 ص11.

1- طريقة الفرق بين النفقات والدخل *

يسمى هذا المدخل بأسلوب الفروق المكشوفة بين إنفاق القطاع العائلي ودخله. فالأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانباً من دخلهم الذي قد يرجع إلى دخل قد تحقق أصلاً في الاقتصاد الخفي. ويقوم هذا المدخل على الفرض الرئيسي مؤداه أن الأفراد يحصلون على مداخيل من مصادر مختلفة وأن هناك جانبا من هذه المداخيل لا يتم الإفصاح عنها أو على الأقل إخفاء جانب منها. إلا أن هذه الدخول المخفاة سوف تتحول إلى الإنفاق عاجل اول آجل. وبمعنى آخر فان هذا الأسلوب لتقدير حجم الاقتصاد الخفي يقوم على أساس أن معاملات الاقتصاد الخفي لن تظهر في صورة دخل ولكنها ستظهر في صورة إنفاق. فإذا ما كان ذلك صحيحا فإن هذه الفروق بين الدخول المسجلة والإنفاق تعطينا معلومات حول حجم الاقتصاد الخفي. أكثر من ذلك فان التغيرات السنوية في حجم هذه الفروق بين الدخل والإنفاق تشير إلى الإتجاه العام للإقتصاد الخفي. ويمكن وفقا لهذا المدخل تقدير حجم الاقتصاد الخفي بأسلوبين: الأول يقوم على أساس المقارنة بين الدخل والإنفاق على المستوى الكلىMacro أما الأسلوب الثاني فيتناول القضية على مستوى التحليل الجزئي Micro وذلك من خلال مقارنة الدخل بالإنفاق للمجموعات المختلفة من الأفراد ثم تعميم النتائج على مستوى الاقتصاد ككل. وعلى المستوى الكلى يتم تحديد حجم الاقتصاد الخفي من خلال مقارنة تقديرات الحسابات القومية للدخل مع تقديرات الدخل التي تتم إعتمادا على الإيرادات الضريبية. أما الفروق فلابد وأن تمثل تقديرا للدخل غير المعلن عنه للسلطات الضريبية. ولقد تمت مثل هذه المقارنات للعديد من الدول.

2- التباين بين قوة العمل الرسمية والفعلية

ويقوم هذا المدخل على أساس استخدام المسوحات Surveys التي تتم على مشاركة قوة العمل Labor Force Participation والتي تكشف عن أن كثيرا من الناس يشاركون في الأنشطة الاقتصادية أكثر مما ينشر بواسطة الإحصاءات الرسمية. ومن خلال مقارنة معدلات المساهمة في بداية الفترة قبل إنخفاض معدلات المساهمة وفترة المقارنة يمكن إشتقاق الحجم النسبي لقوة العمل غير المنظمة. وبوضع بعض الفروض حول إنتاجية العامل في كل من الاقتصاد الرسمي والخفي يمكن تقدير حجم الاقتصاد الخفي. ولقد تم استخدام هذا الأسلوب بصفة أساسية بالنسبة لإيطاليا[1]. على سبيل المثال فان معهد Doxa-Isfol قدر معدلات المساهمة الفعلية لقوى العمل في إيطاليا عام 1975 ب

* هذه الطريقة تستند إلى التباين بين الدخل والنفقات في المحاسبة الوطنية فإن قياس دخل الناتج الوطني يجب أن يكون مساويا لنفقات الناتج الوطني، وإن ظهرت فجوة بين هذين المجمعين، يمكن ان تستخدم كمؤشر لقياس الاقتصاد غير الرسمي، فإن الطريقة من شأنها أن تكون واقعاً جيداً لتقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، والعكس فإن هذا التباين يمكن أن يفسر لصالح الأخطاء التي يمكن أن تكون في الحسابات الوطنية فضلا عن ذلك فغن حجم الاقتصاد غير الرسمي يكون بشكل الخام والمشكوك فيه.

[1] Friedrich Schneider Shadow Economies Of 145 Countries All Over The World What Do We Really Know Op Cit P 35

39.5 % أي حوالي 4 % أعلى من المعدل الرسمي والذي يساوى 35.5 %. ومعنى هذه الأرقام أن هناك حوالي 10 % من قوة العمل تعمل في الاقتصاد الخفي لإيطاليا عام 1975. أما في عام 1977 فقد قدر معهد ISTAT فئ إيطاليا تلك النسبة ب 13 % بينما قدرها معهد CRES بحوالي 25 % وذلك أخذا في الإعتبار الأفراد الذين يمارسون أكثر من عمل ، وهو ما يعنى أن حجم الاقتصاد الخفي وفقا لهذا التقدير يتراوح بين 25 % إلى 33 %[1].

(أنظر Frey & Ponnerehne 1982).*

3-طريقة المعاملات

هذا الأسلوب قام بتطويره FEIGE وهو تستند إلى وجود علاقة ثابتة بين حجم المعاملات والزمن وكذلك الناتج الوطني الرسمي، أو ما يعرف بمعادلة FICHERأي PT =MV

بحيث : M : كمية النقد.

V : سرعة النقود

P : الأسعار.

T : المعاملات.

يمكن حساب الناتج الوطني غير الرسمي من خلال طرح الناتج الوطني الرسمي من قيمة الناتج الوطني الكلي، وحتى نصل إلى النتائج يجب أخذ سنة أساس والتي تكون خالية من الاقتصاد غير الرسمي وبالتالي فإن العلاقة PT تساوي الناتج الوطني الرسمي لا غير أي في سنة الأساس وبالتالي إذا كان الناتج الوطني الكلي ثابتا عبر الزمن فهذا يعني أنه لا يوجد الاقتصاد غير الرسمي، وقد تكون جميع النتائج مرضية بالنسبة للإقتصاد غير الرسمي فيجب أن تكون المعاملات قانونية وقد تكون هذه العملية صعبة بالنسبة للمعاملات التي تتم نقدا[2].

4- طريقة الطلب على العملة

استخدم هذا الأسلوب لأول مرة من قبل GAGAN سنة 1958 الذي ربط بين الطلب على العملة والضغط الضريبي على أنه سبب الاقتصاد غير الرسمي في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة

---

[1] Friedrich Schneider Shadow Economies Of 145 Countries All Over The World What Do We Really Know Op Cit P 35

* إن انخفاض مشاركة اليد العاملة في الاقتصاد الرسمي يمكن أن يفسر كمؤشر لزيادة النشاط في الاقتصاد غير الرسمي، باعتبار أن ثبات مشاركة اليد العاملة الكلية وانخفاض نسبة المشاركة في الاقتصاد الرسمي مؤشر على الزيادة في أنشطة الاقتصاد غير الرسمي، ولكن هذا الفرق والانخفاض في المشاركة في الاقتصاد الرسمي يمكن أن تكون له أسباب أخرى، لأن الناس يمكن أن تمارس نشاط غير رسمي وهي تملك وظائف رسمية، لذلك يمكن أن ينظر إلى ضعف هذه المؤشرات من جانب تطور الاقتصاد غير الرسمي

[2] Friedrich Schneider Dominick Enste Increasing Shadow Economies All Over The World Fiction Or Reality Op Cit P 8

1955-1919 بعد عشرين سنة قام GUTMANN باستخدام نفس الأسلوب ولكن بدون أي إجراءات إحصائية، أسلوب GAGAN إستخدم أيضا من قبل VITO TANZI(1980-1983)، والذي قام بتقدير دالة الطلب على النقود في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة (1929-1980)، لحساب حجم الاقتصاد غير الرسمي، أسلوبه يعتمد على أن معاملات الاقتصاد غير الرسمي تتم نقدا لا تترك أي أثر للسلطات لتتبع أثاره، إرتفاع حجم الاقتصاد غير الرسمي يرتفع معه الطلب على العملة، ويرى TANZI أن العبء الضريبي والقوانين والتعقد في النظام الضريبي هي عوامل تدفع بالناس إلى الاقتصاد غير الرسمي وهي متغيرات تم إدراجها في المعادلة، وهي[1]:

$$Ln(C/M_2)\ t=B_0+B_1Ln(1+Tw)t+B_2Ln(Ws/y)t+B_3LnRt+B_4Ln(Y/M)t+Ut$$

$$B1>0 \quad B2>0 \quad B3<0 \quad B4>0$$

حيث تشير: Ln: إلى اللغاريتم

C/M_2: هي نسبة المدخرات النقدية إلى الحسابات الجارية وحسابات الودائع.

Tw: هي معدل الضريبة المتوسط.

R: الفائدة المدفوعة على ودائع الإدخار.

Ws/y: هي نسبة المرتبات والأجور في الدخل الوطني

Y/M: هي دخل الفرد.

عمل VITO TANZI على البحث في العلاقة بين الطلب على العملة ومستوى الضرائب وهذا باستخدام نسبة النقود السائلة إلى عرض النقود M_2 مع الإفتراض أن هذا المعدل يتأثر بالعوامل القانونية وغير القانونية إذ أن استخدام البطاقات الإئتمانية تدخل ضمن العوامل القانونية، وإستنتج أن كل إرتفاع في الطلب على النقود السائلة ترجع إلى العبء الضريبي المرتفع، وهو سبب يدفع بالأشخاص إلى العمل في الاقتصاد غير الرسمي ولحساب حجم الاقتصاد غير الرسمي يجب التفريق بين الطلب على النقود السائلة في حالة إرتفاع العبء الضريبي والطلب على النقود السائلة في الحالة التي يكون فيها العبء الضريبي منخفضا، كما يفترض أن سرعة التداول النقد في الاقتصاد غير الرسمي تكون مساوية لسرعة تداول النقود السائلة في الاقتصاد الرسمي[2].

وهذا الأسلوب من الأساليب المفضلة في حساب حجم الاقتصاد غير الرسمي من قبل دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE ، كما أنه تعرض لحملة من الإنتقادات أهمها أنه ليس من الضروري أن كل المعاملات في الاقتصاد غير الرسمي تتم نقدا حيث كشفت دراسة أجريت من قبل ISACHEN ET STORRN (1985) في النرويج أن 80% من المعاملات في الاقتصاد غير

[1] Friedrich Schneider Shadow Economies Of 145 Countries All Over The World What Do We Really Know Op Cit P 37

[2] عبد الحكيم الشرقاوي مرجع سابق ص 73.

الرسمي تتم نقدا أما البقية فتتم وفق طرق أخرى بنكية مثلا، وكذلك العامل الأساسي لتطور الاقتصاد غير الرسمي يعود إلى العبء الضريبي لكن هناك عوامل أخرى مثل سلوك الأفراد والمؤسسات تجاه الدولة لم تؤخذ بعين الإعتبار، وهي تلعب دورا مهما في تطور حجم الاقتصاد غير الرسمي، وأهم نقطة ضعف في هذا الأسلوب أن الزيادة في طلب النقود تراجع بشكل كبير إلى الإنخفاض وتباطأ الطلب على الودائع بدلا من الزيادة الناتجة عن الأنشطة غير الرسمية كما أثبت ذلك كل من:
Cillian Garcia (1978)، Park (1979)، Feige(1996).

كما أن إفتراض أن سرعة تداول النقود في الاقتصاد هي الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي تكون مساوية من الصعب تقدير هذه السرعة في الاقتصاد الرسمي، كما أنه من غير المنطقي أن تكون سرعة تداول النقود في الاقتصاد غير الرسمي متساوية مع السرعة في الاقتصاد الرسمي لأنه عادة ما تكون السرعة في الاقتصاد غير الرسمي أقل من سرعته في الاقتصاد الرسمي.

5- طريقة المتغيرات المادية (إستهلاك الكهرباء)

تستخدم هذه الطريقة من خلال متابعة استهلاك الطاقة و التي استخدمت أول مرة في الهند و تكمن في

- **طريقة Kaufmann-Kaliberda**

يعتبر إستهلاك الكهرباء خلال عملية الإنتاج من بين العوامل الأساسية وهو مؤشر مادي لنشاط الاقتصادي الكلي، وملاحظ هنا أن إستهلاك الكهرباء يقترب من الناتج الاقتصادي الكلي(الرسمي وغير الرسمي) وبإجراء عملية طرح حجم الناتج الاقتصاد الكلي نحصل على حجم الناتج الاقتصاد غير الرسمي، وأن الفرق بين نمو إجمالي الناتج الوطني الرسمي ونمو إستهلاك الكهرباء يرجع إلى نمو الاقتصاد غير الرسمي، وقد طورت هذه الطريقة من قبل الأستاذة : Lacko Maria (1998-1996) وقد واجهت هذه الطريقة الكثير من الانتقادات من بينها أن بعض الأنشطة تحتاج إلى كمية من الكهرباء على سبيل المثال الخدمات الخاصة في حين أن بعض مصادر الطاقة يمكن استخدامها مثلا البترول، الغاز، الفحم، إذن فإن جزءاً من الاقتصاد غير الرسمي يمكن رصده[1].

- **طريقة Maria Lacko (1996-1998-1999-2000)**

تسند هذه الطريقة إلى أن بعض الأنشطة غير الرسمية تعتمد على الإستهلاك العائلي للكهرباء هذا الجزء يسمى بالإنتاج المنزلي، ففي البلدان التي يفترض أن يكون فيها جزء من الاقتصاد غير الرسمي مرتبطا بإستهلاك الطاقة الكهربائية المنزلية غالباً ما يبقى جزء من الاقتصاد غير الرسمي لا يمكن قياسه وربما يكون الحجم غير المقاس ، وتسند LACKO MARIA أن لكل دولة جزء من

[1] Friedrich Schneider Shadow Economies Of 145 Countries All Over The World What Do We Really Know Op Cit P 39.

إستهلاكها للكهرباء المنزلية يستخدم في الاقتصاد غير الرسمي ولهذا فإن هذه العملية يمكن كتابتها بالمعادلتين التاليتين[1]:

$LNEI=\alpha 1Lci+\alpha 2LnPRi + \alpha 3Gi + \alpha 4Qi + \alpha 5Hi + \quad + \ldots\ldots\ldots\ldots (1)$

$\alpha 1>0 \quad \alpha 2 <0 \quad \alpha 3<0 \quad \alpha 4<0 \quad \alpha 5>0$

$Hi=B_1Ti +B2 (Si-Ti)+B3Di \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (2)$

I: الرقم المخصص للدولة البلد.

Ei: هي حصة الإستهلاك المنزلي للكهرباء للمساكن في البلد i.

Ci: حصة الإستهلاك الفعلي أو الخفي للعائلات بدون إستهلاك الكهرباء البلدi.

I: بالدولار الأمريكي (حسب تكافؤ القدرة الشرائية).

PRi: سعر المعطية الثابتة لإستهلاك 1 كيلو واط من كهرباء العائلات بالدولار.

Gi: هي التكرار النسبي للشهور الإستهلاك.

Qi: معدل أو نسبة مصادر الطاقة الأخرى بخلاف الكهرباء إلى المصادر الأخرى للطاقة الكلية في الإستهلاك المنزلي للطاقة.

Hi: نصيب أو حصة المنتج في الاقتصاد غير الرسمي

Ti: نسبة الدخل الشخصي المدفوع من الأرباح ومساهمة الضرائب على السلع والخدمات إلى إجمالي الناتج الوطن.

Si: نسبة نفقات الرعاية الاجتماعية إلى إجمالي الناتج الوطن.

بعد تقدير المعادلة (1) وهذا بعد تعويض Hi في المعادلة (2) وهذا لقياس القيمة المضافة في الاقتصاد غير الرسمي أي مساهمة كل وحدة من الكهرباء في ناتج الاقتصاد غير الرسمي في كل دولة، ومادام أن هذه المعطيات غير معروفة، فقد إعتمدت على دراسة في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل التسعينات كأساس وهي نسبة 10.5% من الناتج الإيجابي الوطني(دراسة Bmordis 1993) وبالتالي قامت بحساب الناتج في الاقتصاد غير الرسمي إلا أن الأسلوب يعرض لعدة إنتقادات.

- ليست كل الأنشطة غير الرسمية تعتمد على إستهلاك الكهرباء.
- الأنشطة غير الرسمية ليست فقط في قطاع العائلات.
- إعتمادها على الحماية الإجتماعية كمتغيرة مفسرة عملية مشكوك فيها في الاقتصاد غير الرسمي وخاصة في الدول النامية والدول الإنتقالية.

[1] Friedrich Schneider Shadow Economies Of 145 Countries All Over The World What Do We Really Know P 40 ،41.

المطلب الثالث: إجراءات تنظيم الاقتصاد غير الرسمي

الاقتصاد غير الرسمي هو ظاهرة معقدة تتداخل فيها مجموعة من الأنظمة المترابطة السياسية والاقتصادية والمالية، وفي الواقع فإن النظام الضريبي يعاني من إنتشار هذه الظاهرة التي أثرت سلبا على تسيير هذا النظام، وهو يعمل بترابط مع النظام السياسي والاقتصادي للبلاد، وبصفة عامة مع النظام الإجتماعي، وهكذا فان درجة كفاءة وعدم كفاءة النظام الضريبي مرتبط بترابط النظام الاقتصادي بالنظام السياسي، لهذا فإن هذه العلاقة عملت على تزايد وتطور الاقتصاد غير الرسمي في الدول النامية، وعملية تنظيم الاقتصاد غير الرسمي يعني تقنين قطاع الاقتصاد وحتى تستطيع تنظيم هذا القطاع يجب أن يترجم بسياسات مالية ومعايير التحفيز من قبل مؤسسات الدولة[1].

الفرع الأول:سياسة تخفيف الوعاء الضريبي

حاولت بعض الدول تبني سياسات تهدف إلى تحسين الضريبة بالإعتماد على ثلاث محاور تهدف إلى إيجاد نظام ضريبي ذي كفاءة عالية، إعتمدت على تخفيف الوعاء الضريبي، وهذا محوره سوف يعمل على التقليل من الإيرادات الضريبية، كما حاولت استخدام نظام الإعفاءات بهدف تحفيز الاقتصاد أو عن طريق تخفيض نسب الضريبة، وكل هذه المحاور تعمل لصالح الإنعاش الاقتصادي خاصة في الدول النامية.

فالإدارة الضريبية ترى في الضريبة الجيدة أنها الضريبة التي تكون مقبولة من قبل المجتمع الضريبي، وتكون مكيفة للتغيرات الاقتصادية والإجتماعية وتهدف إلى تخفيض العبء الضريبي وخاصة على العائلات ذات المداخيل المتواضعة.

سنحاول في هذا الجزء عرض مختلف السياسات التي تهدف إلى تنظيم القطاع غير الرسمي.

1- التوجيه نحو الإجراءات القانونية

لتشجيع نشطاء القطاع غير الرسمي نحو توجه للإجراءات القانونية يجب على الإدارة الضريبية تبني مجموعة من المعايير التحفيزية لجلب المكلفين، وحتى يتسنى ذلك تلقائيا يجب على المكلفين الإستفادة من معالجة مقبولة لغرامات المدينين بها ، وفي هذا المجال نشير إلى حالة Québec التي تبنت سياسة التصريح أو الإفشاء التلقائي[2] والتي تهدف إلى تشجيع المكلفين بتسوية وضعيتهم الجبائية بطريقة التصريح وبشكل عفوي وكامل للأخطاء وعدم التصريح.

وترى الحكومة أن هذه السياسة تحترم الشروط المنصوص عليها وينجر عنها غرامات أو متابعات قضائية.

---

[1] فرنسيس فوكوياما بناء الدولة بين الشرعية و تجارب الأخريين مجل الإصلاح الاقتصادي العدد 13 غرفة التجارة الأمريكية واشنطن 2005 ص 46.

[2] Credaf ،le secteur informel contribution du Québec Togo 2007.

قانون آخر تبنته الحكومة السنغالية [1] في 06 فيفري 2004 قانون يسمح بتسوية وضعية المؤسسات التي لا يفوق رقم أعمالها السنوي خارج الرسم على القيمة المضافة 200 مليون فرنك سنويا، تسوية وضعيتها دون أن تترتب عليها غرامات ضريبية، وكذلك في المغرب الكنفدرالية العامة للمؤسسات المغربية عرضت قانونا لتخفيض الضريبة للسنة الأولى من النشاط وهذا بعد الحصر أو ترقيمها ضريبيا.

تخفيض الضريبة لزيادة الإيرادات وهي سياسة تبنتها بعض الدول التي تعاني من إنتشار ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي.

2- تبسيط الإجراءات الإدارية

الحوافز التي تطرقنا إليها سابقا يجب أن يرافقها تبسيط للإجراءات القانونية حتى تسمح بضمان نجاح و جباية القطاع غير الرسمي.

تحديث الإدارة الضريبية يعني تكيف الإدارة مع التحولات التي شهدها عالم الأعمال والمجتمع ككل، والإصلاحات الضريبية التي عرفتها الضرائب تهدف إلى إيجاد وتأقلم المؤسسات حتى تسمح بتوفير خدمات ذات جودة عالية وبسيطة ذات كفاءة عالية.

ومن بين الإجراءات تحديث الإدارة هو خلق نظام معلومات يتماشى والتطورات التكنولوجية التي عرفتها مختلف الإدارات في العالم وعلى سبيل المثال خلق شباك إلكتروني، سمح بعرض مختلف قوانين الضريبة والإيرادات الجبائية الخاصة بالمؤسسات وهو مشروع بسيط(مصلحة الضرائب على الخط)، فمثلا يمكن خلق شباك بالضريبة على القيمة المضافة وشباك خاص بالضريبة على الأرباح واللذان يسمحان بتصريح عن طريق الإنترنيت بتعاون وتنسيق مع البنوك التي تسمح بتسديد هذه الرسوم، وعلى الصعيد التطبيقي تكمن هذه الخدمة في[2]:

- التصريح الآلي بالرسم على القيمة المضافة.
- الدفع الآلي الخاص بالتصريحات.
- التصريح الكلي السنوي النسبي.
- الدفع الآلي للرسم على القيمة المضافة في حالة التسوية.

هذه الخدمة تسمح للمكلفين بالإطلاع على الوضعية الجبائية وكذلك الوضعيات السابقة لتصريحات المودعة.

[1] Idem contribution du Sénégal.

[2] كاثرين كوتشا حواجز مشاركة القطاع غير الرسمي في الديمقراطيات الناشئة مجلة الإصلاح الاقتصادي العدد 14 غرفة التجارة الأمريكية واشنطن 2005 ص43.

3- عملية التحسيس وإعلام المكلفين

كل نتائج الدراسات حول الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر أو الدول النامية أظهرت أن من بين أسباب إنتشار الظاهرة وعدم التجاوب مع الإدارة الضريبية النقص في إعلام المكلفين، كما أن هذا العامل كان سببا في عدم التصريح لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي CNAS ونفس الملاحظة يمكن تسجيلها فيما يخص التسجيل في السجل التجاري، إن تحسين الإعلام بين الإدارة والمكلفين عامل مهم في تحديث الخدمة العمومية، والحوافز كبيرة سواء تعلق الأمر بالإدارة أو المكلفين ولتجسيد هذه العلاقة يمكن استخدام وسائل عدة منها التكنولوجية،والتي تلعب دورا مهما في ذلك، والعلاقة الحسنة بين الإدارة والمكلفين تعطي ثمارا منها رفع الإيرادات الضريبية وتخفيف الوعاء الضريبي، وتحسين الحس الضريبي، وبهذا فإن الإعلام يلعب دورا مزدوجا الأول تعريف المكلفين بالإصلاحات وحقوقهم وتواريخ تسديد الضرائب، والثاني تنمية الحس الضريبي و تعليم المكلفين أهداف النظام الضريبي ودوره في إعادة توزيع المداخيل، وكذلك مجالات صرف الإيرادات الضريبية.

الفرع الثاني: الرقابة على الاقتصاد غير الرسمي

مكافحة الاقتصاد غير الرسمي هي من أولويات الرقابة الضريبية ولمكافحة هذه الظاهرة تلعب الرقابة الضريبية دورا مهما في تأهيل ضريبة ذات كفاءة لصالح المتعاملين حتى تحقق أهداف الضريبة وقواعدها متمثلة أساسا في العدالة والمساواة.

لقد إعتمدت الجزائر على منهجية خاصة للرقابة على الاقتصاد غير الرسمي وتلعب الإدارة الضريبية وإدارة السجل التجاري والضمان الإجتماعي دورا مهما في هذه المهمة، وتعتبر الإدارة الضريبية إلى حد الآن الجهاز الوحيد الذي يعمل بدون هوادة في مكافحة هذه الظاهرة وهي تعتمد على حصر المكلفين الذين يمارسون أنشطة غير رسمية والبحث على المادة الخاضعة للضريبة بالإضافة إلى الإعتماد على إجراءات خاصة من قبل هياكل الرقابة لمكافحة هذه الظاهرة.

1- حصر وتسجيل المكلفين

القطاع غير الرسمي هو مفهوم يشمل الكثير من الحقائق التي نفهمها من خلال خصائصها، كما أن هذه المفاهيم تؤكد هي كذلك أثارها من خلال إحتوائها على مفهومين الأول إجتماعي إقتصادي و الثاني قانوني.

من وجهة نظر الضريبة فإن القطاع غير الرسمي هو مجموعة الأنشطة التي ينعدم فيها الإخضاع إلى الضريبة أو التي لا تخضع إلى جباية عادلة من قبل الأشخاص الذين يقومون بممارستها، وهكذا فإن الإخضاع العادل يتركز على:

- التحكم في الأنشطة التي تدر الدخل.

- تحديد و ترقيم المكلفين.
- سهولة كشف المكلفين بالدخل.

عدم احترام هذه المعايير الثلاثة يجر إلى إنعدام القانونية.

وهناك العديد من القوانين لتسجيل وحصر هذه الأنشطة بصفة دورية والطريقة العادية لتسهيل الكشف عن المادة الضريبية هو التصريح الدوري للأنشطة والمادة الخاضعة للضريبة، وهكذا ولتحديد القطاع غير الرسمي فإن الدولة تأخذ على عاتقها ترقيم المؤسسات والأشخاص والذين يمارسون أنشطة غير مسجلة. وتسجيل المؤسسات يسمح للإدارة الضريبية بالحصول على ملف Répertoire للمؤسسات التي تنشط على المستوى الوطني، والجزائر كبقية الدول فإن نظام الضريبي المتبع فيها هو نظام تصريحي هذا الالتزام الجبائي هو مصدر المادة الخاضعة للضريبة، ولتشجيع تسجيل المؤسسات بصفة دورية فإن الإدارة الضريبية سهلت من الإجراءات خاصة فيما تعلق بالتسجيل في السجل التجاري والتصريح بالوجود لدى الضرائب والبطاقة الضريبية.

2- حصر المادة الخاضعة للضريبة

عملية الحصر تبقي دائما عملية أساسية لتسهيل و متابعة تطور المادة الخاضعة للضريبة والحضور المنتظم للإدارة الضريبية في الميدان واجب[1]، هذا الحضور يسمح لمفتشي الضرائب بتتبع المادة الخاضعة للضريبة وتطورها، وكذلك تجميع المعلومات ذات الأهمية البالغة لمختلف الأعمال منها تنظيم التدخلات الإدارة الضريبية.

طرق الإحصاء المقدمة من قبل المشرع الضريبي الجزائري تخص الإنشاءات الموجهة أساسا للسكن والإيجار أو ممارسة أنشطة مهنية والآلات والمعدات الخاصة بإنتاج السلع والخدمات، وكذلك كل المكلفين الذين يمارسون الأنشطة المهنية، ولتحقيق هذا الهدف أنشأت الإدارة فرق الإحصاء تتكون من أعوان الضرائب وممثلين من الجماعات المحلية.

ولتسهيل عملية الحصر والإحصاء إعتمدت الإدارة على تصريحات المكلفين وقامت بإستغلال المعطيات الداخلية ومقارنتها مع المعطيات المتحصل عليها من المعاينة، ومن بين المعلومات والمعطيات التي إعتمدت عليها الإدارة، التصريحات الضريبية وملاحقاتها، وكذلك تصاريح البناء والإنشاء الصادر عن الهيئات المحلية، ومن بين المعطيات التي قد تعتمد عليها الإدارة الضريبية هي المعطيات المتحصل عليها من الهيئات والمؤسسات على سبيل المثال البنوك ومؤسسات التأمين، هذه المعطيات سمحت بإنشاء قاعدة معلومات تسمح بمراقبة دخل المكلفين، والتنسيق بين الإدارة الضريبية والسلطات المحلية عملية مهمة، كما أن الإدارة الضريبية تعمل على تحصيل الرسوم المحلية لصالح

[1] اندرو ريشاردو استمرارية الديمقراطية في الدول النامية الظروف الاقتصادية و الاجتماعية لتدعيم الديمقراطية مجلة الإصلاح الاقتصادي العدد 08 غرفة التجارة الأمريكية 2004 ص 6, 7.

هذه السلطات من حيث الرسوم المحصل عليها نذكر الرسم العقاري ورسم التطهير، والرسم على النشاط المهني، وهي رسوم محلية تغذي ميزانية الجماعات المحلية.

3- مكافحة التهرب الضريبي

توجد وسائل لمكافحة التهرب الضريبي على مستوى الاقتصاد غير الرسمي نذكر منها القانونية من بين هذه الوسائل الرقابة الضريبية التي تعتمد على مبدأ الحق في الإعلام، والتي تسمح بمقارنة التصريحات الضريبية المقدمة والوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين، وكذلك الحق في المعاينة، الذي يعمل على تحقيق الشفافية والوقوف على حقيقة تصريحات المكلفين في الميدان، ومن بين الوسائل والطرق الأخرى المعايير التي تفرضها السلطات الضريبية على المكلفين والمدعمة بمواد قانونية من قانون السجل التجاري، والتي تنص على مسك محاسبة منتظمة وعدم الالتزام بهذه الأسس يجر المكلفين إلى عملية الإخضاع التلقائي حسب المواد 135 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 307 من قانون الضرائب غير المباشرة. كما أن قاعدة الفوترة هي من بين الأدوات التي تفرض على المؤسسات الاقتصادية الإعتماد على عملية الفوترة للعمليات التجارية التي تقوم بها والتي تبرر إنشاء الخدمة أو الإنتاج، كما أن عملية الدفع هي كذلك يجب أن تكون مبررة بحيث يفرض على المؤسسات التعامل مع البنوك، وهي وسيلة للقضاء على الاقتصاد غير الرسمي الذي يعتمد على الدفع الفوري دون التعامل مع البنوك، يتم عن طريق الشيكات أو التحويلات البنكية و وسائل الدفع الأخرى نذكر منها البطاقات المغناطيسية والإلكترونية .

لمعالجة الاقتصاد الخفي الناجم عن إرتفاع مستوى التهرب الضريبي أو إرتفاع معدل التهرب الضريبي لابد من :

- إعادة إصلاح النظام الضريبي.
- مراجعة أساس حساب الضريبة ومعدل الضريبة و التصاعد الضريبي.
- مراجعة أشكال الكشف عن مصادر الدخل وأساليب التحصيل.
- تقليل المستندات والأوراق المطلوبة للمراجعة الضريبية وتبسيط الإجراءات خصوصا بالنسبة للمشروعات الصغيرة ذات الإمكانيات المحاسبية المحدودة.
- مراجعة مدى حدة العقوبات على التهرب الضريبي.
- مراجعة مدى ملائمة النظام الضريبي ككل.
- فرض عقوبات مالية وجنائية على الممتنع عن دفع الضريبة
- منع التحايل في إسقاط الضريبة أو إنقاصها
- معاونة عمال الجباية وعدم إخفاء وعاء الضرائب

المبحث الثالث: تكييف النظام الضريبي وفق متطلبات التجارة الإلكترونية

عرف الاقتصاد غير المادي تطورا متزايدا بفضل الدور الهام الذي تؤديه كل من المعلومات والمعرفة، بوصفهما عوامل رئيسية للنجاح في التنافس والنمو العالميين.

وقد ساهم التطور الكبير والسريع الذي عرفته التكنولوجيا في بناء قاعدة جديدة لمجتمع الإتصال، كما أن عولمة الأسواق وتطور نظام المعلومات أديا إلى تفجير نوع جديد من التجارة هي التجارة الإلكترونية ، والتي تتيح العديد من المزايا والتي تسمح بإجراء العمليات التجارية باستخدام وسائط الإعلام على شبكة الإنترنيت كما تسمح أيضا ببيع وشراء السلع و الخدمات عن طريق نظام المعلومات الإلكترونية وخاصة شبكة الإنترنيت.

تعرف منظمة التجارة العالمية التجارة الإلكترونية بأنها إنتاج نترويج ،بيع ،توزيع ،للمنتجات من خلال شبكة الاتصالات،و بهذا المعنى فإن مفهومها يمتد ليشمل جميع أشكال المعاملات التجارية التي تتم بين الشركات ،و بينها و بين الإدارات الحكومية ،و بينها و بين عملائها [1]

إن تطور التجارة الإلكترونية أثار العديد من الأسئلة، خاصة من الجانب الضريبي وخاصة أن العمليات والتعاملات المبرمة يصعب رصدها والكشف عنها، الأمر الذي يتطلب القواعد الضريبية القائمة خاصة في مجال :

- النطاق الإقليمي والمادة الخاضعة للضريبة.
- الرقابة والتحصيل.

ومن ثم فإن فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية يطرح العديد من الصعوبات أهمها:

- المشاكل التطبيقية التي تحول دون تطبيق التشريعات الضريبية القائمة على التجارة الإلكترونية.
- مشاكل نظرية في غياب مفاهيم وقواعد الضريبة والتي تأخذ في الحسبان الطبيعة النظرية للتجارة الإلكترونية.

بناء على هذا سنتطرق في هذا المبحث إلى إشكالية الضرائب المباشرة والذي نتطرق فيه إلى مفهوم الإقامة الثابتة في سياق المعاملات الدولية،و مشكلة الإقتطاع من المصدر التي لا يمكن حلها إلا من خلال الإتفاقات الضريبية الدولية، أما فيما يخص إشكالية الضرائب غير المباشرة فإن تسليم السلع المادية يجب أن لا يخلق لنا مشكلة خاصة فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، فيجب أن تخضع هذه السلع إلى الضريبة على القيمة المضافة وفق للنظام الضريبي، وخاصة فيما يتعلق بإقليمية الضريبة.
ولهذا وجب على القائمين على الإدارة الضريبية تهيئة المناخ الضريبي كي تتطور التجارة الإلكترونية.

[1] Fréderic Huet, la fiscalité du commerce électronique, licec, 2000, p12

المطلب الأول: نظرة عامة حول التجارة الإلكترونية

التجارة الإلكترونية هو مصطلح مركب من كلمتين، تجارة و إلكترونية ، فالتجارة الإلكترونية هي أولا تجارة ، و مصطلح التجارة يشير إلى عملية عرض السلع و الخدمات و القيام بعملية التسعير و الترويج و التوزيع ، و مصطلح إلكترونية أي أنها تعامد في إبرام صفقاتها على وسائل إلكترونية مثل الشبكات الإلكترونية و على رأسها الانترنت.

و التجارة الإلكترونية هي نمط جديد للتعامل يسمح بإتمام عملية البيع و الشراء للسلع و الخدمات و جميع العمليات المتعلقة بها بما فيها التحويلات المالية بوسائل إلكترونية .

و يعرفها الباحثون بأنها تنفيذ كل ما يتصل بعمليات شراء و بيع البضائع و الخدمات و المعلومات عبر شبكة الإنترنت و الشبكات العالمية الأخرى و يشمل ذالك[1] :

-الإعلانات عن السلع و البضائع و الخدمات ;

- المعلومات عن السلع و البضائع و الخدمات ;

- التفاعل و التفاوض بين البائع و المشتري;

- عقد الصفقات و إبرام العقود ;

-سداد الالتزامات المالية و دفعها ;

-عمليات توزيع و تسليم السلع و متابعة الإجراءات ;

- الدعم الفني للسلع التي يشتريها العملاء.

لفهم التجارة الإلكترونية نستعرض خصائص هذه التجارة ومقارنتها بالتجارة التقليدية.

- التجارة التقليدية
  - إستخدام المصرف التقليدي
  - إلتقاء البائعين والمشترين في مكان وهو السوق
  - التعارف بين البائعين والمشترين في مكان موجود في الواقع الآتي حالات catalogue
  - تسوية العمليات الرقمية من حساب إلى حساب
  - التسليم عن طريق الإتصال
- التجارة الإلكترونية
  - إستخدام المصرف الإلكتروني.
  - مكان التجارة سوق افتراضي.

---

[1] محمد خليل أبو زلطة، زياد عبد الكريم القاضي، مدخل التجارة الالكترونية ،مكتبة المجتمع العربي، الطبعة العربية الأولى، عمان، 2009، ص 63، 64.

- تحقيق العمليات بين البائعين المشترين عن طريق الروابط.
- الدفع عن طريق النقود الإلكترونية في أغلب الحالات
- إستخدام الروابط ووسائل النقل المختلفة.

تمنح التجارة الإلكترونية الكثير من المزايا من خلال تسيير الطلبات والفوترة والدفع الالكتروني نذكر منها:[1]

- تخفيض التكاليف ;
- العمليات تتم بسرعة هائلة، اختزال وتخفيض الحلقة بين البيع والتسليم ;
- التقليل من خطر الوقوع في أخطاء المعلوماتية ;
- تخفيض إستخدام الوثائق و العمليات تتم عبر القنوات.

بإختصار فإن أشكال التجارة الإلكترونية تمنح فرصا عديدة لمختلف الأعوان الاقتصادية الفعالة مقارنة مع التجارة التقليدية.

الفرع الأول:الأطراف المشاركة في العمليات الإلكترونية

- المشترون

هم الطبقة التي تكون على إستعداد لإكتساب سلعة أو قيمة باستخدام الإعلام الآلي وتأخذ عدة أشكال إما في شكل أفراد أو مؤسسات ويشكلون[2]:

- مستخدمي الإنترنيت الذين يستطيعون القيام بعملية الشراء عن طريق الإنترنيت، وذلك عن طريق تقديم بطاقة الائتمان.

- الكثير من حاملي البطاقات الإلكترونية يمكنهم القيام بعمليات شراء من مؤسسات تملك تكنولوجيا الإعلام الآلي تسمح في ثوان تحويل الأموال بين حسابين.

- *البائعون*

هم مؤسسات تملك السلع والخدمات ولها القدرة على الإنتاج، ومستعدة للتنازل عن هذه الممتلكات أو إنتاج هذه الخدمة مقابل سعر وهذا باستخدام الوسائل التكنولوجية.

- *الوسطاء*

هم أولائك الأطراف الذين يسهلون عن طريق الإنترنيت التحويل التجاري بين المشتري والبائع، ويكمن هؤلاء الوسطاء في

- موردوا الإنترنيت الذين يبيعون وقت الاستخدام للزبائن.
- مراسلوا بطاقات الائتمان الذين يقومون بتحويل الأموال من حساب إلى آخر.

---

[1] عماد الحداد ، التجارة الالكترونية ، دار الفاروق للنشر و التوزيع ،2005 ، ص 23 .

[2] نفس المرجع أعلاه ص 33.

في هذه المرحلة لابد من فهم كيفية عمل التجارة الإلكترونية وكيفية قيام العمليات التجارية الأخرى، والتي تربط بين الأطراف الفاعلة المشار إليها أعلاه من أجل الحصول على خدمة الإنترنيت حسب الاشتراك في الشبكة. من بين صور الإنترنيت Provider الذي يمنح للمشترك الدخول في خدمة الإنترنيت، وهذا غير ممكن إلا إذا كانت بعض مكونات متوفرة من بينها: Windows الذي يسمح للدخول في الشبكات مع برتوكول IP/TCP. و نشير هنا على الصعيد التقني إلى أن قاعدة الإنترنيت هي لغة الاتصال الرقمية المعروفة بنظام،TCP/IP* وهي قادرة على نقل المعطيات الرقمية من مرسل يكون محددا إلى مرسل إليه يكون معروفاً [1].

- الجزء TCP يضمن الاتصال وفتح دورة الاتصال بين نقطتين نهائيتين.
- الجزء IP يعالج السير بين شبكات المعلومات المرسل تحت شكل حزم.

الفرع الثاني: أشكال التحويل في الأسواق الإلكترونية

بدأت التجارة الإلكترونية بالبيع لصالح المستهلكين B_2c، إلا انه توسع إلى بيع بين المؤسسات B_2B ، كما كانت الحكومات والقطاع العام يسعيان إلى الحصول على خدمات والإستفادة عن طريق الإنترنيت والإستفادة من هذه التقنية ، التي تسمح لها بتخفيض تكاليف التشغيل وتحسين العلاقة بينها وبين المؤسسات B_2A والأفراد C_2A، والتي إعتبرت ثورة في التجارة الإلكترونية[2].

Businesses economic B2c-

تعتبر عمليات البيع على الخط للأفراد أقل عمليات التجارة الإلكترونية، التي تطورت بعد التوسع الذي عرفته عمليات البيع بالمراسلة مقارنة بالتجارة الإلكترونية بين المؤسسات في المجال وهي:

- أقل تعقيدا الآن لأنها لا تقضي إنشاء دائرة المصادقة على المشتريات;
- تتطلب التجارة الإلكترونية B_2c مشاكل الحماية عندما يدفع العميل على الخط.

Businesses to business B_2B -

يمكن تعريف التجارة الإلكترونية B_2B على أنها مجموعة من العمليات التجارية بين المؤسسات الموجودة على شبكة الإنترنيت، ويعتبر IPأوسع من الإنترنيت، لأن عددا من المؤسسات تستخدم الشبكات الخاصة لأسباب أمنية جديرة بالثقة.

هذه الشبكات قائمة بذاتها منذ زمن طويل، ومصطلح الصفقات ينظر إليه على نطاق واسع، وهو يشمل كامل دورة المنتج أو الخدمة ،ويشمل تبادل المعلومات المسبقة مثل طلبات الشراء ومتابعة الطلبات وكذلك التسليم والدفع.

---

* Internet protocol IP و Transmission- control-protocol

[1] مجبر محمد ، التجارة الإلكترونية و أفاق تطورها في الدول العربية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، البليدة ، 2005 ، ص 5 .

[2] يوسف أحمد أبو فارة، التسويق الالكتروني، الطبعة الأولى، 2005، ص، 25، 30.

كما أن الإتفاقات يمكن أن تتم مباشرة بين البائعين والمشترين عن طريق طرف ثالث مسؤوليته إيجاد سوق إلكترونية .

عمليات التجارة الإلكترونية توفر عدة مزايا [1] :

- تفادي المشتريات غير النظامية والتي تتم بدون الموافقة المطلوبة.
- تركيز المشتريات بين الموردين والذين عقدت معهم الشركة إتفاقات الشراء.
- تخفيض التكاليف الإدارية المتعلقة بالمشتريات ب 5% و15%.
- تحسين الرقابة وتحديد الموردين.

وبالمقابل فإن البائعين هم كذلك يستفيدون من المزايا التالية:

- تخفيض التكاليف الإدارية للمبيعات.
- تحديد وتحسين النظرة إلى السوق وتطوره.
- تحسين التعاون بين المشتركين.

Businesses to Administration B_2A

في الواقع شأنها شأن الشركات الحكومية، يمكن أن نستفيد من مزايا هامة من استخدام تكنولوجيا المعلومات والإتصال، ولاسيما تكنولوجيا الإنترنيت والتي تستمر بالتحسين والرفع من الإنتاجية والخدمة سواء في القطاع العام أو الخاص، فالإدارة تفضل تحسين نوعية الخدمة وشروط العمل وبالمقابل، فإن المؤسسات تعمل على تحسين المردودية والتي تعمل على إعادة تشغيل أنشطتها وإلغاء الوظائف أو الفصل.

المطلب الثاني: إشكالية إخضاع التجارة الإلكترونية.

تواجه دول العالم تحديا رئيسيا نتيجة عدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للقواعد الجبائية[2]، ويرجع ذلك لصعوبة تحديد الهوية، إذ لا يرى طرفا التعاملات الإلكترونية كل منهما الأخر، ونتيجة لذلك قد يستغل هؤلاء الأطراف ذلك لأغراض التهرب الجبائي بعدم تسجيل هذه المعاملات في الدفاتر المحاسبية، أضف إلى ذلك التحول نحو إنتاج منتجات رقمية، حيث أن هناك عدد من المنتجات مثل: الصور الفوتوغرافية والتسجيلات الصوتية والإستشارات الطبية والمالية والخدمات التعليمية والبرامج التطبيقية يمكن حاليا الحصول عليها مباشرة من خلال الإنترنيت، مما يشكل تحديا فيما يخص المعاملة الجبائية لهذه المنتجات، كما أنه أصبح بإمكان الشركات أن تنشئ متجرا افتراضيا

---

[1] طارق عبد العال حماد، التجارة الإلكترونية المفاهيم،التجارب ،التحديات،الأبعاد التكنولوجية و المالية و التسويقية و القانونية ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ، 2002 ،ة ص 27.

[2] *عزوز علي وآخرون، إشكالية جباية المعاملات في التجارة الإلكترونية الملتقى الدولي الثاني حول: " المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي"، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف. ص50*

على الإنترنيت تستطيع من خلاله أن تعرض وتبيع منتجاتها، كما أصبح بإمكان الزبائن أن يتجولوا في هذا المتجر وأن يطلبوا خدمات معينة أو يستفسروا عن أسعار المنتجات المعروضة مع إتاحة عدة فرص أمامها لتحديد طرق الشحن والدفع التي يفضلونها وبيان التكلفة الإجمالية في كل حالة، مما يطرح أكثر من إشكال بخصوص المنشأة الافتراضية وهل يمكن إعتبارها منشأة ثابتة يمكن الاعتماد عليها كأساس للاستناد الجبائي، ومع غموض فكرة الإختصاص الجبائي، سوف يصعب تحديد من يجب عليه دفع الضريبة أو تحصيل الأموال.

نحاول من خلال هذا تحديد مختلف الصعوبات التي تعترض سبيل تنفيذ أحكام القانون الضريبي الجزائري التقليدي في التجارة الإلكترونية، وفي الواقع فإن جباية عمليات التجارة الالكترونية تفرض نوعين من المشاكل.

- صعوبات تطبيقية تشكل صعوبة إذا لم نقل إستحالة تطبيق القانون الضريبي الحالي على التجارة الإلكترونية.

- صعوبات نظرية في غياب مفاهيم وقواعد ضريبية، تأخذ بعين الإعتبار الطبيعة الجذرية الجديدة في التجارة الإلكترونية.

على الرغم من أن الحكومات والمنظمات تفكر في هذه المسائل، إلا أنه إلى يومنا هذا لم تأخذ أي قرار رسمي في المجال الضريبي يمكن أن يطبق على التجارة الإلكترونية.

ومع ذلك فإن القانون الضريبي يملك الكثير من المواد القانونية للحكم على عدد من الحالات، وإن التحدي الحقيقي يكمن في فهم هذه التدفقات القانونية المتعلقة بعمليات التجارة الإلكترونية.

- دولة المصدر والإقامة للمستفيد.

- الطبيعة القانونية للعمليات بغية التطبيق على كل حالة نظام ضريبي مثالي.

وفي الواقع فإنه لا يوجد فراغ قانوني على مستوى الإنترنت، ولكن هناك مجموعة من القوانين تبين الإدارة منها ما يختلف عن التطبيق التقليدي، وبالنسبة للإدارة التقليدية الجزائرية يجب فحص والبحث في مفهوم التجارة الإلكترونية في القوانين الضريبية الحالية ومنها:

- مصدر الدخل.
- الإقامة الجبائية.
- المنشأة الثابتة.
- مركز الأعمال.

وكذلك ضمان التكنولوجيا المتعلقة بالتجارة الالكترونية، وخاصة نظام الدفع الإلكتروني حتى لا تستخدم لعرقلة نشاط الإدارة الضريبية الجزائرية،والمكلفة بتطبيق القانون الضريبي(مكافحة التهرب الضريبي).

وسنحاول أن نقدم فيما يلي وعلى سبيل المثال أهم التحديات التي تواجه التبادل عن طريق الانترنت والتي قد تنشأ بموجب هذا القانون الضريبي التقليدي.

الصعوبات الناشئة عن طبيعة المعاملة والتي أساسا مختلفة تماما عن المعاملة التقليدية كما تطرقنا سابقا.

الصعوبات المتعلقة بأصناف الضرائب، الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، والتي سوف نعالجها بالتفصيل والتفريق بين الضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة غير المباشرة TVA.

بالنسبة للضريبة الأولى الهدف منها هو خلق الحق في فرض الضريبة في دولة المصدر وهذا حسب القانون.

أما بالنسبة للضريبة الثانية، هي الضريبة على الإستهلاك والتي تعود عوائدها للدولة المصدر ومكان الإستهلاك، وهذا حسب قانون إدخال الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الأول: المشاكل المتصلة بطبيعة العملية والمعاملة

إن تقنية التجارة الالكترونية كما ذكرنا سابقا من شأنها أنها تثير مشاكل معقدة في المسائل الضريبية وخاصة من الجوانب التالية[1] : صعوبة تحديد المجال الإقليمي أين تتحقق هذه العمليات إلا أن القواعد الحالية تبقى صالحة ولكن يجب أن تستعمل حتى تتأقلم مع خصوصية السوق الإلكتروني.

1- مشكل تحديد المجال الإقليمي

قواعد إقليمية الضريبية التي تسند إلى الوجود المادي داخل الإقليم الجزائري، تُفرض تبادلاً عابراً للقارات مادام أنها محدودة بالعدد وتترك علامات تبين أن الإنترنت تفتح منظور تحديث العمليات، ومع ذلك يبدو أن النظام الضريبية تسند إلى مفاهيم غير متأقلمة مع العالم الافتراضي، لأنها نشأت في عصر كانت فيه التجارة تتم على مستوى ضيق بين التاجر والزبون.

و الجدير بالذكر أن القوانين الدولية الخاصة بالإقليم تكمن في الحفاظ على توازن صحيح ومناسب بين مصالح دولة الإقامة(الدولة المستفيدة من الربح) ودولة المصدر (مصدر الدخل).

- فرض الضريبة في دولة المصدر يظهر طبيعيا وسهل التحقيق، وهو خاص فالمكلفين الذين لديهم علاقات إقتصادية خاصة وإجتماعية ومهنية مع الدولة التي يقيم فيها.

- بالعكس فإن فرض الضريبة في دولة المصدر، هو المفضل من جانب العدالة، ويصعب تنفيذه على المكلفين غير المقيمين، الذين لا يملكون أي روابط إجتماعية وإقتصادية في دولة المصدر.

ومع ذلك فإن هذه الروابط كافية بخلق ضريبة في الدولة المعنية، لأن المبدأ الأساسي لفرض الضريبة في دولة المصدر يخضع للتوافق الدولي.

[1] Fréderic Huet, la fiscalité du commerce électronique, op cit, p12.

إن التجارة الإلكترونية جاءت لتزعزع هذا النمط المتفق عليه. ونشير هنا أن التجارة الإلكترونية تحتاج إلى إعادة النظر في النظم الضريبية، ومع ذلك فإن المبادئ الإقليمية المستخدمة في النظام الضريبي الدولي يمكن أن تصاغ على أساس أن هذه المفاهيم ليست بالأفكار العامة ، توضع تحت تصرف المنظمة.

ومع ذلك فإن عدم تأقلم المبادئ التقليدية الضريبية لا تستبعد البحث عن طريق تكييف المفاهيم التقليدية.

2- المشاكل المتصلة بالضريبة المباشرة

فيما يتعلق بالضرائب المباشرة، فإن النظام الحالي يعتمد على إقامة توازن بين ضريبة الدخل في دولة المصدر، وضريبة الدخل في دولة إقامة المستفيد، والإختيار بين نظام الضريبة على الدخل في دولة المصدر أو الإقامة تتأثر بالاعتبارات السياسية في المقام الأول، من خلال جمع مفاهيم المصدر والإقامة.

يوفر النظام الضريبي الجزائري قانون فرض الضريبة على الدخل لجميع المقيمين في حين أن غير المقيمين، يخضعون للضريبة على الدخل بالنسبة للمداخيل المحققة داخل الإقليم الجزائري.

إن الإتفاقيات الجبائية المبرمة بين الجزائر وبعض الدول موجهة لإزالة الازدواج الضريبي الذي ينتج عن إخضاع المكلف لنفس الدخل في بلد الإقامة وبلد المصدر، ويبدو من خلال المناقشات حول وضع نظام ضريبي دولي بأن توزيع الدخل والإيرادات الضريبية بين الدول، يعتمد على مفهوم المصدر لأن منطق المصدر هو المنطق القريب من الواقع الاقتصادي، ولهذا فإن المكلف يدفع ثمن إستغلال وتمويل نفقات الدولة التي يحقق فيها الدخل.

قاعدة المصدر يمكن التعبير عنها بطرق عديدة حسب طبيعة الدخل:

- الإخضاع في مكان الإنتاج(بالنسبة للمداخيل التجارية باستخدام مفهوم المنشأة الثابتة).
- الإخضاع في مكان استخدام الحقوق والممتلكات (الإتاوات).
- الإخضاع في مكان الإقامة أنها المقر الرئيسي للمدين (أرباح الأسهم).
- الإخضاع في مكان تنفيذ الخدمات أو الأعمال (بالنسبة للنشاطات غير التجارية).

وبالتالي فإن هذه المعايير مطبقة في الجزائر على المبادلات التجارية التقليدية، وهذا بناء على مفاهيم المنشأة الثابتة، والإقامة والإقتطاع من المصدر، ومع ذلك فإنها غير صالحة حتى تطبق في عمليات التجارة الإلكترونية بسبب الصعوبات التالية[1]:

- صعوبة تطبيق مفهوم المنشأة الثابتة.
- صعوبة تحديد شروط ومعيار الإقامة.

---

[1] أحمد البدراني ،تحديات التجارة الإلكترونية،دار الإشعاع بيروت،2002 ،ص 120.

- صعوبة تنفيذ آلية الحجز من المنبع.

بالإضافة إلى ذلك صعوبة السيطرة على العمليات المحققة من قبل الشركات المتعددة الجنسيات.

ويمكن الاسترشاد في هذا الشأن بمقترحات منظمة التعاون الاقتصادي OCDE حيث رأت المنظمة أن حل هذه المشكلة يجب أن يتم من خلال معاملة إجمالي الدخل الذي تحققه المنشآت على أساس العنصر الغالب فيه، وذلك بالاستناد إلى معيار النشاط الرئيسي الذي تمارسه المنشاة في مجال التجارة الإلكترونية، فإذا كان الجزء الأكبر من الدخل يرتبط بالنشاط العادي للمنشأة فإن الدخل الناتج بكامله لأغراض الضريبة بإعتباره ربح الأعمال، أما إذا كان الجزء الأكبر من الدخل يرتبط بحقوق إستعمال منتجات رقمية، فإن الدخل الناتج بكامله يعامل لأغراض الضريبة كإتاوة.

وفيما يلي سنتطرق لجملة الحلول المقترحة في هذا المجال والمتمثلة في فرض ضريبة على الاستهلاك بدلا من فرضها على الوحدات الإنتاجية وكذا تطبيق ضريبة البيت بالإضافة إلى محاولة تصور إطار عام للضرائب في عالم المعاملات الالكترونية[1].

- صعوبة تطبيق مفهوم المنشأة الثابتة

نذكر أن مفهوم المنشأة الدائمة تستخدم في القانون الضريبي الدولي لخلق الحق في فرض الضريبة في دولة المصدر، وبعبارة أخرى فإنه معيار المحدد لحق الدولة في فرض الضريبة ، هو مرتبط بدرجة كبيرة بتواجد هذه المؤسسة في البلد، والطريقة السهلة في ذلك هو إستنادها إلى الوجود المادي للمؤسسة.

مفهوم المنشأة الثابتة مرتبط بالوجود المادي للمؤسسة وغيابها لا يطرح أية مشكلة، مشاكل التجارة الإلكترونية هي نفسها التي تعانيها الإدارة الضريبية في البيع بالمراسلة (VPS).

بإستقرار المادة 15 من الاتفاقية الضريبية OCDE، المتعلقة بالدخل والثروة والتي أعطت تعريفا للمنشأة نجد أنها تشير إلى المواقع الإلكترونية، وفي الواقع فإن التجارة الإلكترونية بعثت من جديد التفكير في هذا الشكل من التجارة، لأن المؤسسة الأجنبية يمكن أن تتصل مع زبون في الجزائر دون أن يكون لديها وجود مادي في الجزائر عن طريق المواقع الإلكترونية.

ومفهوم المنشأة الثابتة أنها لا تجيب بطريقة مقنعة لتساؤلات الحكومة، وبالعكس فإنها تظهر على النقيض من ذلك خاصة من ناحية التأقلم.والمشكلة الأساسية هي أن ما إذا كان موقع على شبكة الإنترنت يشكل منشأة ثابتة ؟

---

[1] *عزوز علي، لعاطف عبد القادر، بوزيان عبد الباسط، مداخلة بعنوان "إشكالية جباية المعاملات في التجارة الإلكترونية"، الملتقى الدولي الثاني حول "المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.*

وبتحليل نشاطات التجارة الإلكترونية تدخل في كل الحالات في إحدى الفرضيات، فهي نشاطات دعائية واستخدام للشبكة كوسيلة للإتصال(لطلب السلع والخدمات)، أو تسليم المنتجات الرقمية.

وفقا لأحكام المعاهدات والاتفاقات يمكن التمييز بين فرضيتين:

الفرضية الأولى: حالة إقامة ثابتة للنشاط، إقامة النشاط حسب إتفاقية OCDE تمتاز أو تختص ببعض الثبات، وممارسة النشاط من قبل الوسيط.

إتفاقية نموذج OCDE تخص قائمة غير محددة من الإقامات، تشكل عادة مؤسسة ثابتة أو قارة و وفقا للمادة 5،2 فإن مؤسسة ثابتة يمكن أن تشمل:

مركز إجتماعي ،فرع،مكتب ،مصنع ، ورشة أو منجم، بئر بترولي، أو الغاز، أو أي مكان آخر للإستخراج الموارد الطبيعية.

الفرضية الثانية: حالة ممثل مستقبل أو معتمد

الفقرة 5 من المادة الخامسة من نفس الإتفاقية تنص ،على أنه يمكن للمؤسسة أن تتملك مؤسسة قارة في الدولة التي تملك فيها ممثل معتمد يعمل لحساب المؤسسة، وله سلطة إبرام العقود بإسمها، عدة شروط بالنسبة للممثل تجعل تواجده في الخارج يمثل مؤسسة قارة.

العون يجب أن يكون مرتبطا بالمؤسسة ولا يكون عكس ذلك، أي مستقل عنها كما توضحه الفقرة 6 من المادة الخامسة من إتفاقية نموذج OCDE.

يجب أن يكون لديه السلطة لإبرام العقود لصالح المؤسسة والمتصلة بموضوعها.

هذه تعار يف تستبعد مسبقا المواقع الالكترونية، وفي الواقع فإن التجارة الالكترونية تفيض من جراء هذا المنطق لأن هذا الشكل من أشكال التجارة الإلكترونية يسمح لشركة أن تدخل في عقود مع زبائنها في الجزائر بدون أن يكون لديها وجود في هذا البلد، وهذا عن طريق المواقع الالكترونية.

إن عملية وضع مفهوم للمؤسسة المستقرة لا يستجيب لتلك التوقعات الحكومية، بل على العكس. والسؤال المطروح هل يمكن إعتبار الموقع الالكتروني مؤسسة مستقرة ؟

إن تحليل النشاطات التي تدخل في إطار التجارة الإلكترونية تدخل أغلبيتها في إحدى الفرضيات، فالأنشطة تعتمد على الإشهار كوسيلة واستخدام الشبكة كوسيلة إتصال عن طريق تقييم لطبيات أو توريد السلع.

هذه الأنشطة هي مثال على تحضير ومساعدة حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي قد تتطور مستقبلا.

- **مشاكل تحديد مفهوم الإقامة**

مفهوم الإقامة يكتسي أهمية كبيرة في القوانين المحلية أو الإتفاقات الحسابية الدولية.

هذا المفهوم يشكل على المستوى الدولي مفهوم إخضاع الدخل في الحالات التالية[1]:

حسب المادة 21 من إتفاقية OCDE تعني أن كل دخل غير معني من قبل مادة من الإتفاقية يعتبر خاضعا في دولة إقامة المستفيد.

- من جهة أخرى حتى الدخل الذي يستمد من مادة خاصة يعتبر دخل دولة الإقامة.

أما في سنوات القرن العشرين فقد تم إستحداث إتفاقية تقسيم الدخل بين دولة الإقامة ودولة المصدر.

- دخل الخصوم(فوائد، إتاوات)، وهم خاضعون للضريبة في دولة الإقامة وقد يخضع لإقتطاع من المصدر في دولة المصدر.

- دخل الأصول(الأرباح، الصناعة والتجارة، أما أرباح الخدمات)، فمن الواجب إخضاعها في دولة الإقامة، ولكن يرجع كلية إلى دولة المصدر، ويرتبط بالمؤسسة المستقرة أو قاعدة ثابتة.

لابد أن التجارة الإلكترونية تتميز بمايلي:

- من جهة طبيعة الدخل غير مؤكدة.

- من جهة أخرى تساؤل حول ما إذا كانت المؤسسات متعددة الجنسيات تقبل بإخضاع مداخيل في دولة الإقامة بإعتبار أن البيع عن طريق الإنترنت يمكن أن يتم في غياب المؤسسة المستقرة في دولة مصدر الدخل.

وبإستقرار القوانين المحلية، فإن المقيمين خاضعون لأساس قانون دولي، فمثلا الشخص الطبيعي المقيم في الجزائر هو خاضع في الجزائر على مجمل الدخل ذو مصدر جزائري أو خارجي.

- **صعوبات تطبيق طريقة الاقتطاع من المصدر**

هذه التقنية التي تعتمد على دفع الضريبة من قبل المكلف في لحظة دفع الدخل، تسمح بتقسيم الدخل بين دولة الإقامة ودولة المصدر، بالنسبة للمكلف و هذه التقنية تسمح بضمان فعلي لدفع الضريبة من قبل المكلف في لحظة دفع الدخل في دولة المصدر، وهكذا فإن التجارة الإلكترونية تصعب تحديد مصدر الدخل وتحديد الدولة التي قامت بالإقتطاع من المصدر، أما فيما يخص معايير تحديد مصدر الدخل فهما إثنان:

- معيار تنفيذ الأصول.
- معيار مكان استخدام الاقتطاع .

القانون الجبائي الجزائري يعمل لهذين المعيارين ويطبق الإقتطاع من المصدر في حالات الأعمال المنجزة في الجزائر أو الأعمال فعليا إستخدمت في الجزائر.

[1] عبد الحليم الرشيدي ،التسريع الإلكتروني إلى أين،دار البيان ،بيروت،2003،ص19.

بيد أن التجارة الالكترونيةتعاني من مشكلة تحديد مصدر الدخل، ونحن لا نعلم ما هي الطريقة التي تستخدم لتحديد مصدر الدخل الذي يتأتى من النشاط الإكتروني وخاصة الإنترنت مهما كان معيار مصدر الدخل؟

وللإجابة عن هذا السؤال الجوهري يجب طرح هذه الأسئلة على مهندسي الإعلام الآلي، ومزودي الإنترنت لتحديد مصدر المعلومات حتى يتسنى لنا تطبيق النظام الضريبي المناسب.

الفرع الثاني: المشاكل المتصلة بالضرائب غير المباشرة

هناك الكثير من الصعوبات التي تعترض تطبيق الضريبة غير المباشرة في التجارة الإلكترونية أهمها:

1- صعوبة تحديد الهوية الكافية للمكلفين والعمليات

الحصول على المعلومات المتعلقة بالمكلفين والعمليات التجارية هي عملية ليست سهلة، لأن العمليات التجارية الإلكترونية لا تترك في الكثير من الحالات الأثر مثل التجارة التقليدية، ومن ناحية أخرى فإن الإدارة الضريبية في الجزائر يجب عليها معرفة مكان المكلف و ماهي هويته، ومن جهة أخرى معرفة وجود العملية التجارية وبعض خصائصها الخاصة بها، وهكذا فإن التحديد الدقيق للمكلف مهم جدا في تفادي الإزدواج الضريبي، والنظر في عدم إخضاع العمليات لأي تخصص، فالإعفاءات والقروض الضريبية ،تستلزم تحديد المكلفين وبصورة دقيقة، وكذلك تحديد العمليات التجارية والصناعية، بيد أنه من الصعب تحديد العمليات والمكلفين في ظل كثافة العمليات، غير الإسمية Anonymes على شبكة الإنترنت، وقد ذكر في تقرير مكتب الضرائب الأسترالية، ATO أن 15% من المكلفين الذين يقومون بعمليات على شبكة الإنترنت لا يمكن تحدديهم في مجال الضرائب غير المباشرة،و تحديد المكلفين هو مشكلة أساسية، فإن قواعد تحديد مصدر العملية يأخذ في الحسبان مقر إقامة المكلف، وفي الواقع فإن في مجال الضريبة على القيمة المضافة، فإن مكان الإستهلاك هو مكان إقامة المكلف أو الزبون أو أين توجد إقامة المؤسسة[1].

في مجال التطبيق يمكن تحديد أو التفريق بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنونين.

إذا الإدارة الضريبية الجزائرية وجب عليها تحديد المكلف قبل مطالبة هؤلاء بالضرائب بمناسبة العمليات التي قاموا بتحقيقها

وعن طريق شبكة الإنترنت لا يمكن الحصول على المعلومات حول المستخدم الذي حقق العمليات، وهذا لسبب بسيط أن الحاسوب هو الواجهة بين المستخدم و الموقع المتصفح consulte وServeur .

ومن ناحية أخرى يمكن تحديد الحاسوب وخصائصه، كنوع الآلة و نظام التشغيل،النموذج المستخدم، عنوان IP بيد أن معرفة هذه المعلومات لا يسمح بتحديد المكلف ولكن العتاد الذي قام باستخدامه.

[1] Fréderic Huet, la fiscalité du commerce électronique, op cit, p23.

إن المؤسسات التي تمارس نشاطها على الشبكة في تزايد مستمر كما أن موردي مواقع الإنترنت بصورة خاصة هم في تزايد مستمر، هذه الشركات ليس لها قانون أساسي يحكمها، ولكن في بعض الدول تخضع للشروط والتصحيح فمثلا المواقع التي يجب التصريح بها للسلطات حول مجال عملها، وهكذا لا توجد علاقة بين التحديد الإلكتروني وإسم مجال العنوان الإلكتروني والتسمية الإجتماعية للشركة التي تستخدم هذه الهوية، وبهذا هناك صعوبات تحديد مالك الموقع.

كما أن عدم تعقب العمليات التي تتم على شبكة الإنترنت، سمح للمكلفين الذين يقومون بعمليات تجارية على شبكة الإنترنت بعدم دفع الرسم على القيمة المضافة.

اليوم شبكة الإعلام الآلي سهلت العمليات بين الأفراد، وهكذا فإنها تشكل خطرا بالنسبة للدولة الجزائرية.

بدون التطرق إلى الغش فإن المستهلك لم يشر إليه في القانون الجبائي بإعتباره مكلف قانوني، وهكذا فإن تعميم استخدام الإنترنت في البيوت يشكل خطر التهرب الضريبي، إضافة إلى عدم تدخل الإدارة الجبائية في مراقبة المعلومات التي تمر عبر الشبكات.

2- صعوبة تحديد المجالات الإقليمية للضريبة

تدفع الضرائب غير المباشرة على الخصوم، أما الضريبة على القيمة المضافة في مكان البيع واستخدام السلع والخدمات، وليس في مكان الإستهلاك وبالمقابل فإن القواعد المتعلقة بنظام سريان الضريبة على القيمة المضافة، تهدف إلى خلق حق الدولة في السلع والخدمات المستهلكة، وهذا ما أكدت عليه دول منظمة التعاون الاقتصادي في سياق التجارة الإلكترونية[1].

تنوع القواعد التي وضعت من قبل القانون التوجيهي رقم06 فإن مكان الإستهلاك لم يحدد ببساطة وإنما يتم تحديده عن طريق مجموعة من العوامل.

فيما يخص تقديم الخدمات فهو يعتمد على الخيال القانوني، الذي يعتمد على تحديد المكان وطبيعة المكاف الخاضع أولا من مورد الخدمة أو المستهلك.

فيما يتعلق بتوريد السلع، فأن أداة الإخضاع تتجلى في فرض الضرائب على الواردات وإعفاء الصادرات.

وقد وضعت هذه القواعد في الوقت الذي كان مقدم الخدمة يكون جانب مستهلك الخدمة، ومع ذلك فإن DÉMATERIALISATION كسر الصلة بين المجال الإقليمي وعقد الإستهلاك.

---

[1] عبد الحليم الرشيدي ،التسريع الإلكتروني إلى أين، مرجع سابق، ص19

خلاصة الفصل

سمح لنا هذا الفصل بعرض نظرة شاملة ومتحركة للظاهرة المدروسة كما سمح لنا بعرض مختلف التناقضات الموجودة بين القانون وحقيقة الميدان، من خلال التحليل المقدم استخلصنا بعض النتائج أهمها:

- الاقتصاد الغير الرسمي استطاع أن يخلق مناصب شغل عدة في كل الميادين وهذا عن طريق خرق القوانين والأعراف إلا إن هذه المناصب محفوفة بالمخاطر بحيث تزيد من الفجوة بين الفقراء والأغنياء، ومساهمة الاقتصاد غير الرسمي هي مساهمة منخفضة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي. وهذا الاقتصاد يؤثر بصورة سلبية على الاقتصاد الرسمي حيث يعمل على التقليل من الإيرادات الضريبية.

- جباية الاقتصاد غير الرسمي هي خطوة مهمة لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، هذه العملية تهدف إلى دمج وتأقلم هذه المؤسسات مع القوانين بشكل دوري وليس من أجل توسيع هذه الظاهرة بالحجم الذي توجد عليه، ونشير هنا أنه على السلطات تحسين البيئة والظروف في إطار الاقتصاد الكلي كمصدر لتطهير الاقتصاد غير الرسمي.

- الإحصاء والحصر الضريبي هو وسيلة لتحديث ملفات الإدارة الضريبية، فالحصر والإحصاء الجيد يسمح بضمان و تعظيم الإيرادات الضريبية.

في ظل التطور والتحولات الاقتصادية على الإدارة الضريبية تبني سياسات جديدة تسمح بخروج المؤسسات من الاقتصاد غير الرسمي نحو الاقتصاد الرسمي وهو هدف الرقابة على الاقتصاد غير الرسمي.

الفصل السادس

التهرب الضريبي في الجزائر أشكاله و سبل مكافحته

تمهيد

أصبحت استراتجيات التهرب و الغش الجبائين أكثر بساطة في السياق الحالي الذي يتسم بدرجة عالية من الحرية و سرعة حركة رؤوس الأموال و كذلك تطور التجارة الالكترونية ،هذا السلوك انعكس سلباً على الموارد المتاحة لتمويل الخدمات العامة الأساسية ،و قد خلق هذا التهرب الضريبي تشوهات اقتصادية و أخل بالمنافسة و العدالة الضريبية و هذا لصالح المتهربين. و على الإدارة الضريبية القيام بمكافحة هذه الظاهرة و كذلك لحد هذه التصرفات التي تؤثر بالسلب على العقد الاجتماعي .

في الواقع هناك فجوة كبيرة بين أشكال و طرق التهرب الضريبي من جهة و وسائل مكافحة هذه الظاهرة من جهة أخرى ، حيث أصبح المكلفون يعتمدون على طرق جديدة للتهرب الضريبي منها التخطيط الضريبي الذي تقوم به حاليا المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، بحيث أصبح ينظر للضريبة في الجزائر على أنها نفقة كبقية النفقات يجب تخفيضها ، و حتى تستطيع السلطات من الحد من هذه المواجهة و السيطرة على هذه الظاهرة في الجزائر وجب عليها فهم هذه الظاهرة في الجزائر لأنها تختلف عن الظاهرة في دول أخري و كما رأينا سابقا هناك متغيرات اجتماعية و اقتصادية و سياسية تتحكم في نمو هذه الظاهرة و في تفشيها . لهذا وجب على الإدارة الضريبية بالوجه الخصوص فهم هذه الظاهرة و أشكالها و أسبابها في الجزائر.

و لعرض هذه الأشكال و سبل المكافحة المتبعة من طرف الإدارة الضريبية، قمنا بتقسيم هذا الفصل و الذي اعتمدنا فيه على تقارير و برامج المكافحة إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول:ماهية و آليات التهرب الضريبي في الجزائر

المبحث الثاني:مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

المبحث الثالث: الوسائل المقترحة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

المبحث الأول: ماهية و آليات التهرب الضريبي في الجزائر

هناك عدة مفاهيم اقتصادية مستخدمة اليوم في الجزائر لوصف ظاهرة التهرب الضريبي ، و لهذا فإن مفاهيم هذه الظاهرة في الجزائر ليست دائما محددة بوضوح ، فهي لا تختلف عن ما جاء في تعريفات الهيئات الدولية ، ففي مداخلة قدمت من طرف الأستاذ : عبد الباسط جراد في المؤتمر الدولي السابع المنعقد في القاهرة يومي 26-27 سبتمبر 2004 و الذي عرف فيه التهرب الضريبي على أنه فن تجنب الخضوع للضريبة باستخدام " فطن و ذكي" للقوانين الجبائية و بدون التعرض للعقوبات و المتابعات.و عليه لكي نحكم على أي تصرف أو سلوك بأنه تهربا ضريبيا إذا توافر هاتين الشرطين هما:العنصر المادي و عنصر الإرادة و التهرب الضريبي هو اللجوء إلى محاولة استخدام طريقتي عند عدم القدرة على تحمل العبء الضريبي هما:

تظليل إدارة الضرائب و ذلك بالكف عن تقديم المعلومات اللازمة و الكافية حول وضعيته المالية و تغيير أساس حساب الضريبة [1].

فعلى الصعيد الدولي فإن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية تشير و تستخدم عدم الانضباط الضريبي و في بعض البلدان و لا سيما فرنسا فإن مصطلح الغش كثيرا ما يستخدم في إشارة إلى جميع حالات عدم الامتثال المكلفين بالضريبة .

علاوة على ذلك فأن مفهوم الغش الضريبي مرتبط بأنواع أخرى من السلوك مثل التهرب الضريبي و هكذا فإن الحدود بين مختلف المفاهيم لا تكون في كل الحالات واضحة جدا.

المطلب الأول: مظاهر الغش و التهرب الضريبي في الجزائر

تكمن مظاهر الغش الضريبي و التهرب الضريبي و الأكثر ممارسة من قبل المكلفين في الجزائر [2] :

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما عند تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

– القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون

---

[1] عبد الباسط جراد، أثر الضرائب على الاستثمارات ،المؤتمر الدولي السابع للإتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونين ، القاهرة يومي 26-27 سبتمبر 2004.

[2] المادة 193 –الفقرة الثانية قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 99.

التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

- ممارسة نشاط غير قانوني. يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجّل و/ أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي [1].

كما أضاف المشرع الضريبي الجزائري بعض السلوكيات التي يراها تزيد من الممارسات غير القانونية و التي نلخصها فيما يلي :

-استخدام أسماء مستعارة و استئجار السجلات التجارية، هذه الممارسات تساهم في انتشار التزوير فضلا على زيادة حاملي السجلات التجارية المزورة؛

-تكوين شركات الواجهة و التمويهية و التي تتميز بالكثير من الممارسات المشبوهة مثل إنشاء الكيانات القانونية، التشطيب، تحويل الشركات، تغير مناطق النشاط؛

-شبكات الاحتيال المنظمة و التي تنشط خارج الحدود الجغرافية ، و هي شبكات عابرة للقارات و التي في الكثير من الحالات تلجأ إلى ارتكاب الجرائم من أجل الدفاع عن مصالحها مثل تجارة التبغ ؛

-السوق العقاري غير الشفاف الكثير من المعاملات العقارية تتم تحت المكاتب و لا يصرح بها ، و تعطي تحويلات مالية ضخمة غير خاضعة للضريبة .

1-أبعاد التهرب الضريبي في الجزائر

حسب التحاليل السابقة فإن أبعاد التهرب الضريبي في الجزائر لا تختلف عن الأبعاد في الدول الأخرى و التي يمكن أن نلخصها فيما يلي:

-البعد المالي و الذي يشكل فقدان الحصيلة الضريبية للدولة و الجماعات المحلية ؛

-البعد الاجتماعي حيث يعمل التهرب الضريبي في الجزائر على الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية؛

-البعد السياسي و الذي قد يضع مشروعية الدولة على المحك.

البحث في أبعاد التهرب الضريبي يجرنا إلى البحث عن حجم هذه الظاهرة، إلا أنه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة.

[1] المادة 193-2 و محدثة بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2006.

2-أسباب التهرب الضريبي في الجزائر

أسباب التهرب الضريبي في الجزائر متعددة، فهي كذلك لا تختلف عن أسباب التهرب الضريبي في أي دولة سائرة في طريق النمو و التي يمكن أن نلخصها فما يلي:

- أسباب تقنية تكمن في تعقد النظام الضريبي الجزائري و صعوبة تقدير المادة الخاضعة للضريبة، و يكمن هذا التعقد في العدد الكبير من النصوص التشريعية، في هذا الصدد دعت الكثير من الوكالات الدولية إلى تبسيط و تخفيف و الاستقرار في القاعدة الضريبية في الجزائر، و الملاحظ في الكثير من الدراسات التي تناولت فعالية النظام الضريبي الجزائري أن مشكلة التهرب الضريبي في الجزائر قد ساهم فيها تعدد المعدلات الضريبة في الماضي ، بعد قانون المالية لسنة 2007 [1] شهد القانون الضريبي الجزائري تعديلات كثيرة حيث قام المشرع الضريبي الجزائري بتخفيض عدد الضرائب عن طريق تخفيض معدلات الضريبة ، و من بين هذه التعديلات تطبيق الضريبة الوحيدة الجزافية على الأشخاص الطبعين عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم 5.000.000 دج سنويا [2] ، و يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي [3] :

* نسبة 5% بالنسبة إلى أنشطة بيع و شراء السلع ، و التي عوضت الرسم على النشاط المهني و الضريبة على الدخل الإجمالي المعمول به سابقا .

* نسبة 12% بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات و التي عوضت الرسم على النشاط المهني و الضريبة على القيمة المضافة و الضريبة على الدخل الإجمالي المعمول به سابقا.

فهذه المسائل تؤثر على عمل الإدارة الجبائية في الجزائر من ناحية عملية التحصيل ، أضف إلى ذلك غياب التنسيق بين المصالح الضريبية سواء على المستوى المركزي أو الجهوي كذلك ضعف التواصل بين الإدارات الأخرى كمدرية الجمارك و مصالح الخزينة العمومية و القابضات، و من جانب آخر الضعف في المستوى المعلوماتية من خلال عدم تعميم استخدام الإعلام الآلي ، كما أن بعض الموظفين في الإدارة الجبائية غير مؤهلين لاستيعاب التقنيات الإعلامية خاصة الذين لم يتلقوا تكوينا في هذا المجال ،و هو ما دفع إدارة الضرائب لمواجهة النقص في الإطارات خاصة في بداية التشغيل لفتح باب التوظيف اعتمادا على الشهادات الجامعية و ليس على التكوين في المجال الضريبي.

-أسباب سياسية تكمن في استخدام الإيرادات الضريبية في تمويل الخدمات العامة و التي تعمل على استقرار السياسي في الجزائر ، هذه حقيقة يجب الوقوف عندها من خلال الحوافز الجبائية الممنوحة

---

[1] الضريبة الجزافية الوحيدة، أسس بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2006 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

[2] المادة 14 من قانون 09/09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 .

[3] المادة 282 مكرر4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2008.

بضغط من طرف أصحاب المصالح ، هذه الحوافز قد يتم تحويلها من طرف هؤلاء مما يشكل احتيالاً ضاراً على مصداقية الاستثمار في الجزائر و الذي اقتصر على المحروقات دون القطاعات الأخرى.

- أسباب اقتصادية و التي تطرقنا لها في الفصول السابقة ، فإن برنامج التعديل الهيكلي الذي عرفته الجزائر في التسعينات قد خلق بعض السلوك الضريبي الرافض للضريبة و الذي يحث على الغش الضريبي ، كما أن ارتفاع أسعار الضريبة في بداية التسعينات ساهم في انتشار ظاهرة الغش و التهرب الضريبي .

علاوة على ذلك فإن التكلفة التي يتحملها المكلفون بالضريبة و الناشئة عن تعقد عمليات سداد الضريبة تؤثر على سلوك المكلفين ، و تتمثل هذه التكاليف في الوقت الكافي للإجراءات و تكاليف الإدارة و المحاسبة و التكاليف غير المباشرة الناشئة عن التعقيد في النظام الضريبي الجزائري .

المطلب الثاني:أشكال و حالات تجريم التهرب الضريبي في الجزائر

لقد نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على حالات تجريم التهرب و الغش الضريبيين في الجزائر حيث نصت هذه المادة على [1]:

يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له ، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي.

-غرامة مالية بين 50000 دج إلى 100000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100000 دج ، ولا يتجاوز 300000 دج ؛

-بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات و بغرامة مالية من 100000 دج إلى 300000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300000 دج ، ولا يتجاوز 1000000 دج ؛

-بالسجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات و بغرامة مالية من 300000 دج إلى 1000000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000000 دج ، و لا يتجاوز 3000000 دج

-بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة و بغرامة مالية من 1000000 دج إلى 3000000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3000000 دج [2] .

و قد نصت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على الأعمال التدليسية ، و التي تطرقنا لها في المطلب الأول من هذا المبحث .

كما نصت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على بعض الزيادات بسبب نقص في التصريح الضريبي المقدم إلى الإدارة الضريبية ، و قد نصت المادة على [3] :

---

[1] المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سنة 2011 .

[2] المادة 303، معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003.

[3] المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجزائر، 2011 .

عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزما بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد الوعاء الضريبي، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزاد على المبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل نسبة:

-نسبة 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه ؛

-نسبة 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج و يقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه ؛

-نسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج [1] .

أما إذا حاول المكلف القيام بأعمال الغش تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري 5000000 دج أو يعادلها .

ترفع هذه الزيادة إلى 200% عندما يفوق الحقوق المتملص منها خمسة ملايين دينار جزائري 5000000 دج .

و باستقراء المواد المذكورة أعلاه و خاصة المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الفقرة الأولى و نفس مادة الفقرة الثانية، نستنتج مظاهر التهرب الضريبي في الجزائر و التي يمكن تلخيصها فما يلي:

-إخفاء و تخفيض الإيرادات و التقليل من العمليات المفوترة ، و بالتالي بعمل على إخفاء جزء من نشاطه على الإدارة الضريبية ؛

-تقديم مبررات مزيفة و هي ثاني مظاهر الغش و أكثر استخداما خاصة فيما يتعلق بالنفقات الوهمية و التي تخصم من الإيرادات للوصول إلى الدخل أو الربح الخاضع للضريبة، و بالتالي نقص المادة الخاضعة للضريبة يقابله نقص الضريبة المستحقة.

و يمكن الكشف عن هذه المظاهر في الجزائر من خلال عمليات الرقابة التي تقوم بها الإدارة الضريبية ، و خاصة مصالح المراقبة و المراجعة و البحث و التي تعمل على كشف الغش و التهرب الضريبي الممارس و هذا باستخدام الرقابة على المحاسبة للوصول إلى الضريبة على الأرباح و الدخل و الضريبة على القيمة المضافة و حقوق التسجيل و التي تتلخص فيما يلي :

-الغش على مستوى حسابات التسيير و تتلخص في التقليل من النواتج، أو التقليل أو الزيادة في المشتريات، أو التقييم الوهمي للمخزون و خصم النفقات التي ليس لها علاقة مباشرة بالاستغلال؛

-الغش على مستوى الميزانية و مخالفات مرتكبة على الأصول ، عقارات وهمية ،مؤونات غير مبررة ، معدل امتلاك مرتفع ؛

---

[1] المادة 193-1 معدلة بموجب المواد 17 من قانون المالية لسنة 1996 و المادة 10 من قانون المالية لسنة 2000 و المادة 38 من قانون المالية لسنة 2001 و المادة 6 من قانون المالية لسنة 2002.

-مخالفات على مستوى الخصوم، الاعتماد غير مبررة، إخفاء حسابات المساهمين و بعض الديون؛

المبحث الثاني:مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

لقد تطورت عمليات التهرب الضريبي في الجزائر بشكل كبير تبعا للمعطيات الجديدة للسوق الناشئة عن تغير الإطار التشريعي و التنظيمي، بما في ذلك التطور الذي عرفته التجارة الخارجية و التبادلات التجارية على المستوى الدولي، هذا التهرب تطور مع تنفيذ الإصلاحات الاقتصادية و إلغاء احتكار الدولة مع تحرير التجارة الخارجية .

لقد تبنت الإدارة الجبائية في الجزائر آليات لمكافحة التهرب الضريبي خاصة في بداية التسعينات و بداية الألفية الثالثة ، و قد حققت هذه الآليات نتائج مالية كبيرة بيد أن هذه الآليات تبقى دون أثر حقيقي على الممارسات الاحتيالية بسبب التطور الذي عرفته الأساليب و طرق المستخدمة في التهرب الضريبي .

المطلب الأول :الإجراءات الهيكلية للإدارة الجبائية في الجزائر

و لتخفيف من الآثار الضارة لهذه الظاهرة تعمل الإدارة الجبائية على التدخل تدريجيا من خلال التدابير الهيكلية و التشريعية و التنظيمية التالية :

1-إعادة تنظيم الهياكل المركزية للمديرية العامة للضرائب

اعتبارا من سنة 2006 تم إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى وقد كلفت هذه المديرية بتسيير المؤسسات الكبيرة و عالية المخاطر الضريبية ، و تجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من المؤسسات يخضع في تقدير رقم أعماله إلى النظام التقدير الحقيقي المبني على أساس النظام المحاسبي المالي IFRS و الذي بدأ العمل به في 01 جانفي 2010 [1] .

يسمح هذا النظام المحاسبي و المالي الجيد بتوفير معلومات مفصلة و موثوقة و تعكس الصورة و الحالة المالية للمؤسسة ، و يأخذ في الاعتبار التغيرات التي تعرفها المؤسسات الجزائرية و التطورات العالمية في ميدان المحاسبة و المعايير الدولية و التقنية المحاسبية ، كما تهدف إلى التحكم أكثر في التحصيل الضريبي ، و إضفاء فعالية أكثر على الجباية عن طريق خلق ثقافة جباية المؤسسات الكبرى، و تهدف السلطات من إنشاء هذه المديرية إلى [2] :

- التحكم و تسيير الملفات الضريبية للمؤسسات الكبرى؛
- تبسيط و تسهيل الإجراءات التصريح و الدفع باستعمال آليات جديدة و عصرية؛

---

[1] محفوظ مريعي ، إصلاح الإدارة الجبائية الجزائرية ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق و العلوم الإدارية ،جامعة الجزائر ، 2004،ص12 .

[2] حراق مصباح،تكييف النظام الجبائي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،الجزائر،2010، صر 185.

- تفعيل التحصيل الجبائي باعتبار أن هذه المؤسسات تساهم بنسبة كبيرة في الحصيلة الجبائية ؛
- توحيد الخدمات المقدمة للمكلفين في مصلحة واحدة.

2- إنشاء مراكز الضرائب CDI , CPI

يدخل تأسيس مراكز الضرائب بنوعيها في إطار إعادة تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و تقريب الإدارة من المكلفين بالضريبة ،و تجمع هذه المراكز المكلفين الذين لا ينتمون إلى مديرية المؤسسات الكبرى و نقصد بها نظام التصريح الحقيقي المبسط أي المكلفين المتوسطي الدخل و أصحاب المهن الحرة ، كذلك المكلفين الذين ينتمون إلى نظام الضريبة الجزافية [1] .

بالنسبة لنظام التقدير الحقيقي المبسط هو خاص بالمؤسسات الصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 10 مليون دينار جزائري و لا يقل عن 5 مليون دينار جزائري.

أما فيما يخص المكلفين بالضريبة الجزافية فإن رقم أعمالهم لا يتجاوز خمسة 5 مليون دينار جزائري.

و قد تم تصنيف هذه المراكز حسب عدد الملفات الجبائية التي يقوم المركز بتسييرها [2] :

* مركز ضرائب صنف 1 : يدير أكثر من 8000 ملف جبائي .
* مركز ضرائب صنف 2: يدير أكثر من 4000 ملف و أقل من 800 ملف جبائي .
* مركز ضرائب صنف 3: :يدير أقل من 4000 ملف جبائي .

لقد خول المشرع الضريبي الجزائري لمراكز الضرائب القيام بالمهام التالية [3] :

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات ذات شخصية معنوية أو طبيعية ؛
-تحصيل الضرائب و الرسوم الخاصة لهذا النوع من المؤسسات ؛
- تسيير المنازعات الضريبية الخاصة بالمكلفين؛
- البحث و استغلال المعلومات الجبائية و مراقبة التصريحات؛
- متابعة عمليات التسوية الجبائية و إلغاء الضرائب ؛
- تأمين استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة ؛
- نشر المعلومات الجبائية ؛
- برمجة عمليات المراقبة و المتابعة و تقدير نتائج الرقابة .

و فيما يلي شكل يمثل مركز الضرائب :

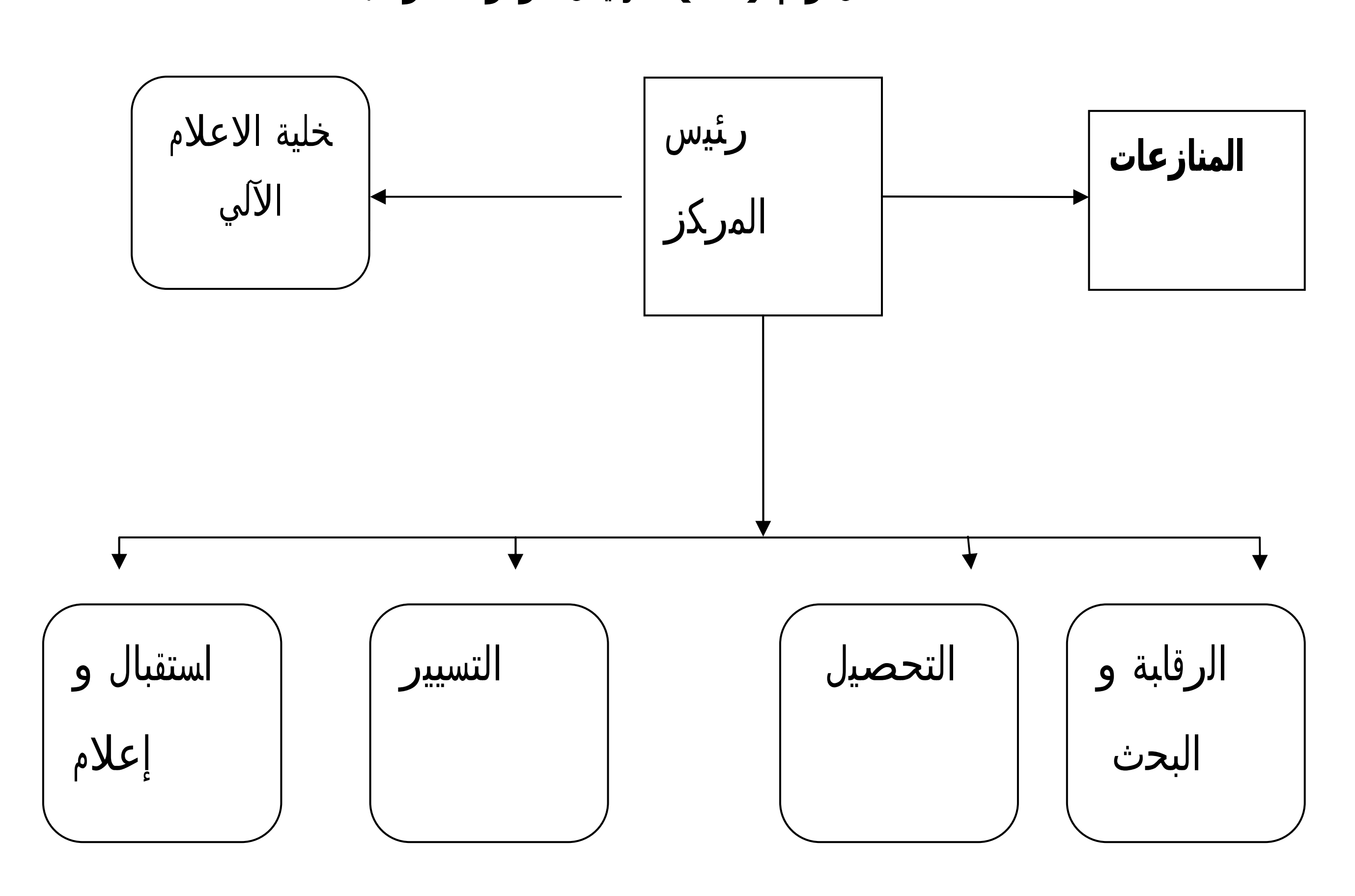
---

[1] محفوظ مريعي ، إصلاح الإدارة الجبائية الجزائرية، مرجع سابق ، ص 19.

[2] www.mfdgi.gov.dz/cdi.php, 2011/07/20 ،تاريخ التصفح

[3] www.mfdgi.gov.dz/organisation cdi.pdf, ، 2011/07/20، تاريخ التصفح

الشكل رقم (03) : هيكل مركز الضرائب



Source : www.mfdgi.gov.dz/organisation cdi.pdf, op.cit., p3.

3- إنشاء مصلحة التحريات الجبائية

تم إنشاء مصلحة التحريات الجبائية على المستوى الوطني حسب المادة 45 من قانون المالية لسنة 2009 ، و كلفت بالقيام بتحقيقات قصد تحديد مصادر التهرب و الغش الضريبي [1] .

لقد تم إنشاء هذه المصلحة لأجل تقديم منهجية لمكافحة التهرب الضريبي ، و لا سيما في مجال القضايا عالية المخاطر الضريبية و تقديم الدعم التقني لمجموع مصالح الرقابة ، و السعي للعمل بالتعاون مع سائر الجهات الفاعلة ذات صلة بمكافحة التهرب الضريبي من خلال استخدام مختلف الآليات الموضوعة تحت تصرف الإدارة الضريبية و التي نذكر منه حق الاطلاع ، حق الرقابة ، حق المعاينة.

[1] المادة 45 من قانون 2008/76 المؤرخ في 2008/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2009 .

و لتحقيق أهدافها كلفت بالمهام التالية :

- البحث و معاينة كل مخالفة للتشريع الضريبي ؛
- بحث، معالجة ، توحيد، نشر، تحليل كل المعطيات الجبائية من شأنها الوقاية من عملية الغش الضريبي ؛
- التنسيق من أجل جمع المعلومات لاستغلالها في عملية تقدير و تحصيل و مراقبة مختلف الضرائب و الرسوم؛
- المساعدة على تنفيذ المهام في حالة الاشتباه بممارسة الاحتيال ؛
- التحقيق و معاينة المخالفات على المستوى الوطني من خلال أمر بالمهمة ممضي من طرف المدير العام للضرائب من أجل تنفيذ حقوق الإدارة المتمثلة أساسا في حق الاطلاع ، حق إجراء التحقيق ، حق المعاينة [1].
- إنشاء قاعدة معلومات من شأنها المساعدة في كشف و فهم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي؛
- إجراء تدخلات لأجل معاينة العنصر المادي المستخدم في التهرب الضريبي ؛
- إجراء مراجعة محاسبية و كذلك مراقبة الوضعية الجبائية الكاملة ؛
- اقتراح مراجعة بعض الملفات التي لم تخضع للرقابة من طرف مصلحة التحريات الجبائية .
- تنفيذ جميع التحقيقات الخاصة بالمخالفات الضريبية بناء على طلب من طرف المدير العام للضرائب؛
- تنفيذ المهام الخاصة بالتعاون مع المؤسسات المالية و السلطات القضائية المكلفة بمكافحة التهرب الضريبي ؛
- إعداد و نشر لكافة المصالح الضريبية تقارير مناسبة المتضمنة أشكال التهرب الضريبي؛
- تعزيز جهاز لتقديم المساعدة الدولية في إطار تبادل المعلومات الضريبية .

4- التنظيم الهيكلي لنشاط البحث و التحقيق

تعمل مصلحة التحريات الجبائية بتجميع المعلومات على المستوى المركزي و المحلي ،فعلى المستوى المركزي تعمل مديرية البحث و التحقيق ممثلة بالمديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية من المؤسسات ذات الحجم الكبير و الهيئات العمومية ممثلة في الولايات و البلديات و الوزارات ، و الإشراف على الإجراءات ذات صلة ، من متابعة و تقييم الإجراءات في إطار تنفيذ البرامج ، أما على المستوى المحلي فتشمل مصالح فرق البحث و المنبثقة عن مديريات الضرائب و مديرية المؤسسات الكبرى ، مكاتب التحقيقات على مستوى المفتشيات و فرق البحث المختلفة للجمارك و الضرائب و التجارة ، فتعمل كل هذه المصالح المذكورة أعلاه على تجميع المعلومات من مختلف

[1] المواد 65،45 ، 33 ، 34 ، 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

المؤسسات و الهيئات مثل مصلحة الجمارك ،المركز الوطني للسجل التجاري ، و كذلك البنوك لمعرفة حجم التحويلات البنكية و كذلك فتح و غلق الحسابات، و كذلك صندوق الضمان الاجتماعي و كذلك المركز الوطني للخدمات الجامعية ، و كذلك الإدارات المالية ممثلة في مصلحة التسجيل و الدومين و الخزينة و مركز ترقية الاستثمار مثل ANDI , ANSEJ , CNAC و كذلك لجنة الصفقات العمومية، إلا أن هذه المعلومات يوجد منها ما هو تحت تصرف هذه المصلحة بشكل متزامن أي أنها مرتبطة بعمليات الاستغلال و مراقبة التصريحات، نأخذ على سبيل المثال:

- كشف العملاء و الممونين؛
- فتح و غلق الحسابات البنكية ؛
- تحويل الأموال إلى الخارج ؛
- عمليات الاستيراد و التصدير.

و خصص لهذه المصلحة طاقم من الإطارات يمثل 10% من مجموع المحققين التابعين لمديرية الرقابة الضريبية التابعة للمديريات الضرائب ، هذه البرنامج تحدد له ميزانية إحصائية سنوية ، تحدد فيها كمية المعلومات و نوعيتها التي سوف تستغل من طرف مديرية البحث و التحقيق لمتابعة المكلفين بالضريبة .

المطلب الثاني :برنامج تحديث الإدارة الجبائية في الجزائر

تعمل الإدارة الجبائية في الجزائر عل تحديث الوسائل و آليات الكشف عن ظاهرة التهرب و الغش الضريبي من خلال وضع و إنشاء نظام معلومات système d'information و هذا بالتعاون مع الشريك الأجنبي INDRA [1] ، و هو مجمع إسباني مختص في الالكترونيات و كذلك الدفاع عن نظام المعلومات مزدوجة الاستخدام ، المدني و العسكري و قد اختير من طرف وزارة المالية لتركيب هذا النظام الذي يرمي إلى اتجاهات مختلفة ، و يرمي هذا النظام إلى تحديث الهياكل الجبائية ، و تبلغ تكلفة هذا النظام 27 مليون أورو .

1-الفرق المختلطة (الضرائب، الجمارك، التجارة)

أنشئت الفرق المختلطة للضرائب و الجمارك و التجارة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290المؤرخ في 1997/07/27 ، و قد أسندت لها مهمة الكشف عن الممارسات الاحتيالية و تعمل هذه الفرق حسب برنامج معتمد من طرف لجان محلية ترتكز جهودها على التحقيق و البحث عن المعلومات الضريبية ، و يتم تنفيذ القضايا و فق قواعد محددة من طرف الإدارات الثلاث ، و قد نصت المادة 11 من الجريدة الرسمية رقم 50 المؤرخ في 1997/07/30 [2]

[1] www.tsa-algérie.com ، 2011/07/22،' تاريخ التصفح

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 50، المؤرخ في 1997/07/30، المادة 11، ص 15.

تؤسس فرق مختلطة للرقابة المشتركة ، تتشكل من ممثلي الضرائب و الجمارك و التجارة ، تدعى فرق مختلطة للرقابة بين الضرائب و الجمارك و التجارة ، تكلف هذه الفرق المختلطة بتنفيذ مقررات و برامج المراقبة التي أعدتها لجان التنسيق .

و قد نصت المادة السابعة من نفس القانون المذكور السابق على إنشاء لجان تنسيق على مستوى كل ولاية ، كما نصت المادة الثامنة من نفس القانون على أن تتكون لجان التنسيق الولائية من أعضاء دائمين و أعضاء إضافيين ، و يتكون الأعضاء الدائمين من :

- مدير الضرائب بالولاية ؛
- رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشيه قسم الجمارك بالولاية؛
- مدير المنافسة و الأسعار بالولاية .

أما فما يخص الأعضاء الإضافين فيقوم المدير العام للضرائب و المدير العام للجمارك و المفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية بتعينهم و الذين يتم اختيارهم من بين الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو رتبة تعادلها.

وتكلف الفرق المختلطة للرقابة على الخصوص بالعمليات الرقابة على الأشخاص الطبعين و المعنويين الذين ينجزون عمليات الاستيراد و التسويق بالجملة و التجزئة ، و بصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية و هذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية و الجمركية و التجارية الجاري بها العمل ، و يمكن لأعضاء اللجنة الإطلاع على كل المعلومات التي هي بحوزة المصالح الإدارية الثلاث التي يمثلونها.

و فما يلي جدول يبين نمو نتائج الفرق المختلطة للضرائب و الجمارك و التجارة :

الجدول رقم (17): نمو نتائج الفرق المختلطة (الفترة 2005-2009)

السنة	2005	2006	2007	2008
عدد المخالفات	2987	2245	2477	2149
نتيجة التحقيق بالدينار	10690493731	8148508679	7923621015	5394684825

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

مديرية البحث و التحقيق.

2-التنسيق و تبسيط النظام الضريبي الجزائري

جملة من الإجراءات التي تبنتها الإدارة الجبائية بهدف التنسيق ة تبسيط النظام الجبائي الجزائري ، و تهدف هذه الاجراءات إلى تخفيض الضغط الضريبي و تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي [1] :

- تخفيض معدل الضريبة على الدخل الإجمالي على الشرائح بحيث خفض المعدل الأعلى من 50% إلى 35%؛

- تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات حيث حدد ب 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد و الأشغال العمومية و البناء و السياحة ، و 25% بالنسبة للأنشطة التجارية و الخدمات ؛

و يقصد بنشاطات ، إنتاج المواد تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء نشاطات التوضيب أو العرض التجاري للمواد الموجهة لإعادة بيعها .ولا تشمل أيضا عبارة " نشاطات الإنتاج "المستعملة في هذه المادة نشاطات المنجمية و المحروقات.

ويقصد بنشاطات البناء والأشغال العمومية، الأنشطة المسجلة كما هي في السجل التجاري والمترتب عليها دفع الاقتطاعات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

ويقصد بالنشاط السياحي ، تسيير المركبات السياحية وكذا محطات العلاج في الحمامات المعدنية باستثناء وكالات الأسفار.

كما عرف نظام الاقتطاع من المصدر كذلك جملة من التخفيضات أهما[2] :

- 10 %، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكافلات .ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛

- 40%، بالنسبة المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

- 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر .يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

- 24%، بالنسبة :

*للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛

* للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر.

* للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

---

[1] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 82.

[2] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل بالقانون 09-0- المؤرخ في 30/ديسمبر/2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010 .

- 10%، بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل؛

- 15%، بالنسبة للأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها المقيمة في الجزائر ، أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.

كما اتخذت الإدارة الضريبية جملة من الإجراءات الأخرى ة التي تهدف كذلك إلى تبسيط العلاقة بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الضريبية أهمها :

- تبسيط إجراءات المنازعات الضريبية بما فيها ، منازعات الإدارية ، لجان الطعن ، المرحلة القضائية ؛

- إلغاء قاعدة التأخير الشهري بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة ؛

- إلغاء القرض الضريبي عند الاستيراد و إلغاء ضريبة الدفع الجزافي ؛

- مراجعة معدل الغرامة في حالة ممارسات التدليس من نسبة 200 % إلى 100 %؛

- إدخال نظام الضريبة الوحيدة الجزافية للمكلفين الصغار و الذين يقل رقم أعمالهم السنوي عن 5 مليون دينار جزائري؛

- إدخال نظام التقدير الحقيقي المبسط بالنسبة للمؤسسات التي يقل رقم أعمالها عن 10 مليون دينار جزائري و لا يقل عن 5 مليون دينار جزائري؛

- تقديم التصريحات G50فصليا بدلا من تقديمها شهريا بالنسبة للمؤسسات التي تخضع لنظام التقدير الحقيقي المبسط؛

- إدخال نظام دفع جديد من خلال الاقتطاعات البنكية و التحويلات البنكية ؛

- إعفاء فائض القيمة المدني من الضريبة على الدخل الإجمالي عند التنازل عن العقارات المبنية و غير المبنية؛

- إتاحة الفرصة بالنسبة للمؤسسات بتقديم حسابات أمام الجمعية العامة للمصادقة عليها و إمكانية تقديم تصريح سنوي مصحح .

المطلب الثالث: الوسائل الكلاسيكية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

بهدف احتواء ظاهرة التهرب الضريبي و للحد من إلحاق الضرر بالاقتصاد الوطني ، عملت الإدارة الضريبية في الجزائر على العمل من أجل السيطرة و التحكم في هذه الظاهرة و عملا بالمواد 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية [1] ، و التي نصت على إمكانية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة

[1] يحي محيوت ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 24،23 .

المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة ، أو لمجموعة عمليات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية .

كما سمح المشرع الضريبي الجزائري في المادة 21 من نفس القانون المذكور أعلاه للإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبعين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي * سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة .

و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة ، و الذمة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى ، و هذا حسب المادتين 96 و 97 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

و فما يلي جدول يمثل مختلف التحقيقات الجبائية التي قامت بها مصالح الرقابة

الجدول رقم(18) : نتائج التحقيق الجبائي لسنة 2008

المصلحة	مراقبة المحاسبة	التحقيق المعمق	مراقبة التقدير	مراقبة المحاسبة	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية	مراقبة التقدير
مديريات الضرائب للولايات	2109*	304	36108	7031193447دج	650816976دج	3626855141دج
مصلحة التحريات الجبائية	220	53	-	7146014775دج	707334526دج	-
مديرية المؤسسات الكبرى	11	-	-	10918818978دج	-	-
المجموع	2340	357	36108	25096027200دج	1358151502دج	3626855141دج

المصدر :وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب – مديرية البحث و التحقيق.

* La Vérification Approfondie De Situation Fiscale D'ensemble La Vasfe.

* تمثل عدد الملفات الخاضعة للرقابة .

تعتبر عملية الرقابة في الجزائر وسيلة أساسية لمكافحة ظاهرة عدم اللإمتثال الضريبي ، و غالبا ما يتعرض المكلف إلى مخاطر نتيجة عدم الامتثال الضريبي و لا سيما في حالة خضوعه إلى تسوية ينتج عنها غرامات مالية و كذلك السجن لمدة قد تصل إلى عشرين سنة و لا تقل عن السنة الواحدة ، و لا يمكن للإدارة أن تعتمد إستراتيجية واحدة لمكافحة هذه الظاهرة و كذلك يجب على الإدارة الضريبية الاهتمام بالعوامل التي تتحكم في سلوك المكلفين حتى يتسنى لها بعد ذلك تصميم و تنفيذ مجموعة من الردود أثر فعالية و تعمل على معالجة أسباب عدم الامتثال الضريبي لدى المكلفين ، كما أن الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بل وسيلة للوصول على رؤية شاملة تساعد على تحقيق الشفافية في الالتزامات و تحقيق العدالة بين المكلفين .

ومن ثم فإن الرقابة الضريبية يجب أن تصمم لدعم و تنمية المشاريع و المؤسسات ة تمنحها خدمة المراجعة الضريبية، لهذا فإن الإدارة الجبائية مطالبة بتعريف سياسة الرقابة الضريبية لأجل كسب و إقناع المكلفين بالضريبة بأهمية هذه العملية بهدف نشر الوعي الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي [1]

إن مهمة الرقابة الجبائية في الجزائر بداية من سنة 2007 و كذلك 2008 من خلال مجموع القضايا المعروضة على المحاكم ، بحيث سجلت الجزائر سنة 2008 إيداع 997 شكوى على المستوى الوطني مقابل 968 شكوى مسجلة سنة 2007 .

و تجدر الإشارة أن التهرب الضريبي في الجزائر يمس بالدرجة الأولى الوعاء و الاحتيال أكثر السلوك ممارسة، يليه الامتناع عن التسديد أو عدم المواءمة، أما بقية القضايا فهي موزعة بين حقوق الضمان المطبقة على الذهب و المعادن النفيسة.

و قد نصت المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على الأعمال التدليسية إذ نصت [2] :

لتطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون، تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص :

- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة؛

- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول، إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما إلى الإستفادة من المزايا الجبائية لمنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة؛

– الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من القانون

---

[1] Abdel Hamid hassoune, l'évasion fiscale en Afrique, cas du Maroc, sortes d'évasion et comment la maitriser ?séminaire sur la reforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public ,centre africain de formation et de recherche administrative pour le développement ,Tanger,2010,p 9.

[2] المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2010، ص 432.

التجاري، أو الوثائق التي تحل محلهما. و لا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتهاÝ

- الإغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما، عن قصد.

- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، و ذلك بواسطة طرق أخرىÝ

– كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا، إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.

وعلاوة على ذلك يمكن للإدارة الجبائية و حسب المادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال في حالة الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 أعلاه، تطبيق غرامة نسبتها 10%Ý

وترفع هذه الغرامة إلى25 % بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصي عليها مع وصل استلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد [1].

و يمكن للإدارة الجبائية و حسب المادة 116 من نفس القانون في حالة ما إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية:

-10 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50.000 دج أو يساويهÝ

-15 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000دج أو يساويهÝ

- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000دجÝ

- 40% مهما كان مبلغ الحقوق إذا تجاوز تاريخ استحقاقها أجل سنةÝ

- في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة100 %على مجمل الحقوق

تجدر الإشارة أنه خلال هذه الفترة أي سنة 2008 تمت معالجة 646 قضية موزعة كما يلي: 479 قضية مطروحة على مستوى المحاكم الابتدائية و 167 قضية مطروحة على مستوى المحاكم الجنائية، كما تم سحب 167 قضية في نفس الفترة من طرف الإدارة حسب المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة [2]. و التي تسمح لمدير الضرائب بسحب الشكوى في حالة دفع كامل

---

[1] المادة 115 المعدلة بموجب المواد 60 من قانون المالية لسنة 1995، و 48 من قانون المالية لسنة 2000، و 38 من قانون المالية لسنة 2001.

[2] المادة 3005 معدلة بموجب المادتين 20 من قانون المالية لسنة 1998، و 13 من قانون المالية لسنة 2008.

للحقوق العادية و الغرامات موضوع الملاحقات ، و تنقضي الدعوى العمومية بسحب الشكوى طبقا للمادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية .

كما نصت المادة 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على :

ترفع المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أمام المحكمة المختصة في المجال الجنائي، بناء على شكوى من الإدارة المعنية و تكون المحكمة المختصة حسب الحالة و حسب اختيار الإدارة و المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها ، إما مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة ، و يمكن لمدير الضرائب للولاية سحب الشكوى في حالة دفع كامل الحقوق العادية و الغرامات موضوع الملاحقات ، يترتب على سحب الشكوى انقضاء الدعوى العمومية طبقا للمادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية .

و فما يلي جدول يمثل عدد القضايا المعروضة على المحاكم حسب طبيعة المخالفة .

الجدول رقم(19) :توزيع الشكاوى حسب طبيعة المخالفة لسنة 2008

طبيعة المخالفة	عدد القضايا	المعدل
الغش الجبائي الوعائي	**467**	**% 46.8**
الإمتناع عن التسديد	**272**	**% 27.3**
مخالفة في حقوق الضمان	**258**	**% 25.9**
المجموع	**997**	**% 100**

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و التحقيق.

و فما يلي جدول يمثل توزيع الشكاوي حسب طبيعة النشاط الممارس من طرف المكلفين .

الجدول رقم (20) : توزيع الشكاوى حسب طبيعة النشاط لسنة 2008

النشاط	عدد الشكاوى المودعة	المعدل
تجارة الجملة	267	% 26.8
صناعة المجوزارات	258	% 25.9
استيراد و تصدير	138	% 13.8
البناء و الأشغال العمومية	91	% 9.1
تجارة متعددة	84	% 8.4
خدمات	36	% 3.6
الصناعة و التحويل	35	% 3.6
نشاطات أخرى	88	% 8.8
المجموع	997	% 100

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و التحقيق.

إن الإطار التشريعي للرقابة الجبائية تستند إلى الوسائل القانونية و متفرعا من العقوبات المطبقة على المكلفين الذين لا يمتثلون إلى القانون ، و أهم هذه الإجراءات و التي لا تختلف عن الإجراءات في الدول المجاورة[1] :

- تعزيز الحق في الإطلاع المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية الذي يسمح بجمع المعلومات من مختلف الهيئات ؛
- مراقبة محاسبة الوضعية الجبائية الكلية التي تسمح بالتأكد من المعلومات و صدق البيانات المصرح بها من طرف المكلفين ؛
- حق المعاينة و الزيارة في مكان ممارسة النشاط، و التي تسمح بمعاينة وسائل استغلال المؤسسة؛
- الحق في الرقابة على الفواتير و الوجود المادي للنشاط للبحث عن الممارسات غير قانونية و الإخلال بالالتزامات المنصوص عليها في التشريعات السارية؛
- إحصاء و حصر المكلفين الجدد و تسوية الوضعية الجبائية للمكلفين ؛
- النشر الإجباري لرقم المادة و الرقم الجبائي ، و تدوين هذين الرقمين على فواتير البيع و الشراء ؛
- الجزاءات المالية و الجنائية لجميع المكلفين الذين يحاولون الإخلال بهذه الالتزامات القانونية .

[1] Abdel Hamid hassoune, l'évasion fiscale en Afrique, cas du Maroc ،op.cit., p 10.

و لضمان صلاحيات الإدارة في ممارسة مهامها أعطى المشرع الضمانات الكافية لصالح المكلفين بالضريبة، حيث نصت المادة 20 من الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي [1] :

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، إبتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار .

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين ، و كذا تاريخ وساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك .

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا.

المطلب الرابع: حالة و وضعية المنازعات الضريبية في الجزائر

لقد تطرقنا سابقا إلى شروط القانونية و الضمانات الواجب توفرها من طرف الإدارة لصالح المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية ، هذه الضمانات تعزز الثقة بين المكلفين و الإدارة الجبائية و الإخلال بهذه الالتزامات قد يؤدي إلى نشوب المنازعات الضريبية بين الإدارة و المكلفين .

و للوقوف على حالة هذه المنازعات الضريبية في الجزائر و ظل شح مصادر المعلومات ارتأينا الاعتماد على بعض التقارير المنشورة على شبكة الإنترنت على الموقع الخاص http://credaf.org/

1- المنازعات الإدارية

لقد صرحت المديرية الضرائب في الجزائر حسب التقرير المنشور على الموقع المذكور أعلاه ، عن إستقبالها ما يفوق عن 87862 شكوى سنة 2008 مودعة لدى مصالحها على المستوى الوطني، 99% من هذا العدد يخص منازعات الوعاء و نقصد به طرق تحديد المادة الخاضعة للضريبة ، كما أن هذا العدد من الشكاوى قد عرف انخفاض بنسبة 12.34 % مقارنة بسنة 2007 ، و مقارنة هذا العدد من الشكوى بعدد الملفات الجبائية و المقدر في نهاية 2008/12/31 و المقدر ب 1466985 ملف جبائي ، فإن عدد الشكاوى يمثل 6 % بالنسبة لعدد الملفات الجبائية التي هي في دائرة النشاط .

[1] يحي محيون ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 16 .

و قد تم تصفية ما يقارب 88222 شكوى سنة 2008 بما فيها الشكاوى المتبقية من سنة 2007، بحيث تحصل حوالي 39% من المكلفين على ما طلبوه في شكواهم.كما صرح المتحدث أن نسبة 10/7 تم الرد عليها في الآجال القانونية [1].

2- لجان الطعن

بلغ عدد الشكوى المودعة فيما يخص منازعات الوعاء أمام لجان الطعن 14559 شكوى، أي ما يمثل 16.40 % من عدد الشكوى التي خضعت للمنازعات الإدارية في سنة 2008 ، فقد قامت إدارة الضرائب و ممثلة بنيابة مديرية المنازعات من خلال اللجان الثلاث الدائرة ، الولاية ، المركزية بمعالجة حوالي 15164 شكوى ، استفاد 34 % من المكلفين على الحقوق المطلوبة في شكواهم.

و مع ذلك فإن السير غير العادي للجان بسبب التزامات و النصاب القانوني لهذه اللجان خلق الكثير من المشاكل التسيير منها مخزون هذه الشكاوى الخاص بالسنوات السابقة، حيث في سنة 2008 بلغ مخزون 12495 شكوى أي ما يعادل 46.18 % من العدد الكلي لهذه الشكاوى ، وعلى أي حال فإن من المسلم به فإن هذه اللجان قد ساهمت بقدر كبير في حل بعض النزعات الجبائية و قد خفضت من القضايا التي قد يلجأ أصحابها إلى القضاء .

3- المرحلة القضائية

إن لجوء المكلفين إلى المراحل السابقة من المنازعات سواء تعلق الأمر بالمنازعات الإدارية أو لجان الطعن ، قد ساهم بشكل كبيرفي تخفيض القضايا المعروضة على المحاكم ، و في الواقع فإن القضايا المعروضة على المحاكم لا تتجاوز 3.5 % من مجموع الشكاوى .

فقد عرض أمام المحاكم ما يعادل 4396 قضية منها 2417 قضية في 2417 سجلت كقضايا عالقة في 01 /01 /2007 أي ما يعادل 55 % من مجموع القضايا ، و بلغ عدد القضايا التي فصلت فيه المحاكم في سنة 2008 ما يقارب 1801 قضية أي ما يعادل 41 % من مجموع القضايا ، فقد حصلت الإدارة الجبائية على 1416 حكم في صالحها أي ما يعادل 78 % و تحصل المكلفين على 385 حكم في صالحهم و هو ما يساوي 21.38 %.

أما فيما يخص القضايا المطروحة على مجلس الدولة ، فقد عرفت الوضعية في سنة 2008 ما يقارب 555 قضية جديدة رفعت من طرف المكلفين أو الإدارة الجبائية ، هذا العدد يضاف إلى 999 قضية قيد الدراسة في بداية السنة أي ما يمثل في المجموع 1554 قضية.

[1] Travaux en commission, le contentieux administratif et juridictionnel de l'impôt, www.credaf.org,25/07/2011, p7.

و بالمقابل حكم القاضي في سنة 2008 ما يقارب 510 حكم منها 376 قضية لصالح الإدارة الجبائية و هذا يمثل حوالي 73.7 % و 134 لصالح المكاف أي ما يقابل 26.3 % من مجموع الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة [1].

المبحث الثالث:الوسائل المقترحة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

عملت الجزائر منذ الانفتاح الاقتصادي في بداية التسعينات على وضع و خلق مجموعة من الآليات و الوسائل لكبح ظاهرة التهرب الضريبي بنوعيه المشروع و غير المشروع من خلال استحداث مجموعة من الهيئات ممثلة في المديرية العامة للضرائب و بالتعاون مع بعض الوزارات كالتجارة و الداخلية ، إلا أن هذه الوسائل بقيت مقصورة على تدخل الإدارة الجبائية و التي وجدت نفسها و حيدة في مواجهة ظاهرة معقدة و متداخلة و مؤثرة على بعض الظواهر الأخرى كتبييض الأموال و تهريب رؤوس الأموال .

و من خلال التحاليل السابقة أردنا أن نحدد نستخلص الآليات التي نراها مجدية و فعالة ليس فقط لكبح و الحد من هذه الظاهرة، و إنما لمعالجة حتى بعض الظواهر الأخرى و التي نلخصها في بعض المطالب الآتية.

المطب الأول : الإجراءات و التدابير الوقائية

تكمن الإجراءات و التدابير الوقائية من التهرب الضريبي في :

1 - نظام تحليل المخاطر

من أجل برمجة مجدية للمكلفين لرقابة الجبائية و جب استخدام وسائل تحليل الخطر risque management و الذي يسمح بتصنيف المكلفين بالضريبة حسب درجة الشفافية الضريبية ، و يأخذ بعين الاعتبار هذا النظام المكلفين الذين يمتثلون للقانون حيث يعالجوا معالجة تفاضلية ، فدرجة الشفافية تقاس على أساس الامتثال الضريبي TMC بدلا من نتائج الرقابة [2].

هذه العملية تستدعي تجميع و استغلال المعلومات الجبائية ، كما يجب على الدولة إنشاء هياكل التحقيق و جمع المعلومات على المستوى الجهوي مدعمة بهياكل مركزية لتحليل و جمع المعلومات مجهزة بنظام معلومات ، من جهة أخرى تعزيز التعاون و التبادل الإلكتروني للمعلومات مع الشركاء المحليين و الدوليين .

فالهياكل و المصالح الموجودة حاليا سواء تعلق الأمر بمصلحة التحريات الجبائية أو الفرق المختلطة ، فيجب أن تدعم بفرق متنقلة مكلفة بالرقابة و جمع المعلومات حول العقارات و مراكز النشاط، و يكفي

[1] Travaux en commission, le contentieux administratif et juridictionnel de l’impôt, op.cit. p 8.
[2] Abdel Hamid hassoune, l’évasion fiscale en Afrique, cas du Maroc ،op.cit., p 1.2

تحويل أعوان الإحصاء إلى أعوان المراقبة أو حتى أعوان المعلومات الجبائية ، و بالتالي خلق أعوان مختصة في تجميع المعلومات ليس فقط في عملية الإحصاء و إنما طوال السنة .

علاوة على ذلك يجب على الإدارة الجبائية الانفتاح على شركائها المحليين و الدوليين من أجل البحث و تبادل المعلومات لمكافحة الاقتصاد غير الرسمي و الغش الجبائي العقد كما هو معمول به في منظمة التعاون و التنمية OCDE ، و الذي يعتمد على تبادل المعلومات من خلال [1] :

- طلب المعلومات تحت الطلب ؛
- التبادل الطوعي للمعلومات ؛
- التبادل الأتوماتكي للمعلومات ؛
- تبادل المعلومات حسب السلم الاقتصادي ؛
- الرقابة الجبائية المتزامنة ؛
- الرقابة الجبائية الدولية .

من خلال هذه الإجراءات يمكن للإدارة الجبائية في الجزائر أن تتحصل على المعلومات عن جميع العمليات التجارية و المالية و المصرفية التي تحققت في الخارج من طرف المقيمين و كذلك الشركات العابرة للقارات التي تعمل في الجزائر بصورة مباشرة أو عن طريق فروع لها ، و تبادل هذه المعلومات يجب أن يكون تلقائياً و بدون طلب من طرف الإدارات الجبائية المتعاقدة .

إن عملية تعبئة المعلومات و التحريات هي خطوة مهمة جدا في اختيار المكلفين للرقابة ، و على المديرية العامة للضرائب إحلال النظام الكلاسيكي المستخدم في برمجة الملفات الجبائية للرقابة الجبائية بهذا النظام الجديد و هو نظام تحليل المخاطر المستخدم من طرف الدول الأوربية و الولايات المتحدة الأمريكية .

2-تحسين و تنظيم مصلحة الرقابة الجبائية

من أجل تحسين و تحقيق أهدافها ، يجب على الإدارة الجبائية الإعتماد على مجموعة من المحققين أكفاء و ذوي مصداقية ، و يجب أن يكون هؤلاء المحققين مدربين على جميع التحقيقات المالية و القانونية و هذه التخصصات ذات صلة بالقضايا الحساسة ، و من الضروري على الإدارة الجبائية رفع من عدد المحققين الجبائين و تزويد الإدارات الجهوية بفرق البحث و التحري ، و وجود هذه الفرق من شأنه أن يكون عاملا أساسيا في ردع و كبح هذه الظاهرة .

و فما يلي جدول يمثل نتائج الرقابة الجبائية في الجزائر في الفترة 2009، 2010 .

[1] OCDE, manuel de mise en ouvre des dispositions concernant l'échange de renseignement a des fins fiscales, modules sur contrôles fiscaux a l'étranger, 2006, p 1.

الجدول رقم(21) : نتائج الرقابة الجبائية في الجزائر في الفترة 2009و 2010

(الوحدة دينار جزائري)

السنوات – نوع الرقابة	2009	2010	2009	2010
مراقبة المحاسبة	2483	1989	74595800023	415033221587
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	381	396	1288454304	5896155780
التحقيق المصوب	30365	30029	28246714392	32993992830
التحقيق في التقدير	31962	30568	3443525005	3859279350

المصدر : وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب – مديرية البحث و التحقيق.

3- جباية الاقتصاد غير الرسمي

يعتبر الاقتصاد غير الرسمي أو ما يعرف بالاقتصاد تحت الأرضي أو الاقتصاد الأسود ، من بين أهم انشغالات الحكومات و خاصة من الجانب السياسي و الجانب الضريبي ، لأن انتشار هذه الظاهرة يفوت على الاقتصاد الوطني و الخزينة العمومية إيرادات هامة و يعمل كذلك الاقتصاد غير الرسمي على الإبقاء معدلات الضريبة عالية على الوحدات الرسمية .

إشكالية الاقتصاد غير الرسمي كما تطرقنا لها في الفصول السابقة تكمن في تحديد نطاقه و أسبابه و أشكاله ، و إن حجم التهرب الضريبي متغير حسب نظرة المحللين و المراقبين إلى الاقتصاد غير الرسمي ، فحسب الإدارة بصفة عامة فإن الاقتصاد غير الرسمي يشمل النشاطات المشروعة و غير المشروعة و النشاطات غير المصرح بها للإدارة الجبائية و الضمان الاجتماعي و لا تحوز على سجلات تجارية [1].

فحسب أرباب العمل فإن الإقتصاد غير الرسمي يعني أيضا المؤسسات المسجلة لدى السجل التجاري و إدارة الضرائب و تعمل على تخفيض في رقم أعمالها ، و من الحلول التي تطرقنا إليها في التحليل

[1] Abdel Hamid hassoune, l'évasion fiscale en Afrique, cas du Maroc ،op.cit., p 1 5.

السابق نعطي على سبيل المثال طريقة العفو ، فهو وسيلة جذب لهذه الأنشطة من غير الرسمي إلى الرسمي و هذا ما ننصح به السلطات في الجزائر و هذا في ظل انتشار هذه الظاهرة بشكل لافت للانتباه مما يعمل على الإخلال بالعدالة الضريبية التي هي قاعدة أساسية من قواعد الضريبة [1] .

لقد ذكرنا في التحليل السابق وجوب وضع نظام ضريبي تأهيلي للوحدات غير الرسمية من جهة، و من جهة أخرى طلب من هؤلاء تقديم تصريحات ضريبية مصححة بدون تطبيق الغرامات على الضرائب المستحقة ، هذه التجربة يمكن تطبيقها خاصة على النشاطات التي تتعامل بمبالغ كبيرة ، و على سبيل المثال المؤسسات العقارية الممثلة في المرقين الذين يفوتون على الخزينة حصيلة جبائية كبيرة نتيجة التلاعب في أسعار العقارات فهذا يؤثر على رقم الأعمال المصرح به و ما يترتب عنه من ضرائب أهمه الضريبة على القيمة المضافة ، و الرسم على النشاط المهني ، و الضريبة على أرباح الشركات و من جهة أخرى حقوق التسجيل .

يتفق معظم دارسي الاقتصاد غير الرسمي على أن السياسات الاقتصادية سوف تكون أكثر فعالية إذا ما كان حجم الاقتصاد غير الرسمي صغيراً. ومن ثم فقد اقترحت عدة إجراءات للتعامل مع ظاهرة الاقتصاد غير رسمي في محاولة للقضاء عليه أو التخفيف من حدة الآثار المترتبة على وجوده.

لقد أثبتت الدراسات كما سبقت الإشارة إلى أن التهرب الضريبي يلعب دوراً أساسياً في نمو الاقتصاد غير رسمي. غير أن التهرب الضريبي يرتبط بمعدل الضريبة. فإذا مال هذا المعدل إلى الارتفاع فان معدل التهرب الضريبي يرتفع و يرتفع معه حجم الاقتصاد غير الرسمي . إن معالجة الاقتصاد غير الرسمي الناجم عن ارتفاع مستوى التهرب الضريبي أو ارتفاع معدل التهرب الضريبي لابد وأن يرتبط بالاتي :

-إعادة إصلاح النظام الضريبى .

- مراجعة أساس حساب الضريبة ومعدل الضريبة و التصاعد الضريبى .

- مراجعة أشكال الكشف عن مصادر الدخل وأساليب التحصيل .

- تقليل المستندات والأوراق المطلوبة للمراجعة الضريبية وتبسيط الإجراءات خصوصا بالنسبة للمشاريع الصغيرة ذات الإمكانيات المحاسبية المحدودة .

- مراجعة مدى حدة العقوبات على التهرب الضريبى .

- مراجعة مدى ملائمة النظام الضريبى ككل .

4-خلق علاقة ثقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين

إن تعزيز الحس الجبائي هو مبدأ أساسي يكمن في دفع إقناع المكلفين بدفع الضرائب تلقائي ، اليوم و في بلدان كثيرة يوجد مفهوم جديد و هو طوعية الامتثال Voluntary Compliance ، على سبيل

[1] Samir billel , changement institutionnel et économie parallèle en Algérie، مجلة الباحث,n 06 ,Ouargla 2008,p 3.

المثال في ألمانيا يوجد قانون يهدف إلى تعزيز النزاهة الضريبية و يتجسد هذا الحس الجبائي في [1] :

- تبسيط الإجراءات الجبائية للمكلفين لخلق قانون جبائي موحد ؛
- توفير الحماية القانونية للمكلفين في حالة تغير القوانين و التي عادة ما تتغير مرتين كل سنة، مرة في قانون المالية و مرة أخرى فلي قانون المالية التكميلي؛
- خلق وسيط من المكلفين لمناقشة قاعدة الضريبة الناتجة عن نظام التقدير الجزافي و كذلك حالة التسويات الضريبية .

و لأجل تعزيز هذه العلاقة في الجزائر و جب على الإدارة الجبائية في الجزائر الالتزام بما يلي:

- تكوين الأعوان ، بعد المعاينة و التحليل السابق فإن السبب في نشوب المنازعات الضريبية بين الإدارة و المكلفين سببه الأول هو الاستخدام الخاطئ للقوانين و النصوص التشريعية ، و بالتالي فإن تكوين الأعوان سوف يكسبهم الخبرة الكافية و كذلك تجديد المعلومات ، و هذا بدوره سوف ينقص من عدد المنازعات و كذلك يحد من ظاهرة السلوك المنحرف للمكلفين و اللجوء إلى التهرب الضريبي.
- توعية الموظفين و أعوان الضرائب حول السلوك اتجاه المكلفين هذا السلوك مرتبط أساسا بالعلاقة بين الطرفين ، و بالتالي يجب النظر إلى المكلفين على أنهم زبائن ، و يجب العمل على إعلام و فهم المكلفين بأن ما تدفعونه سوف يرجع إليهم في شكل خدمات مقدمة هذا سوف يدفع بالمكلفين إلى التقرب من الإدارة في حالة حدوث سوء تفاهم ، و بالتالي فإن هذه التدابير تعمل على التقليل من المنازعات الضريبية و كذلك تحد من هجرة المكلفين نحو التهرب الضريبي.
- عدم فهم بعض القوانين الضريبية و في ظل غياب الثقافة الجبائية لمجموعة أصناف من المكلفين يدفعها إلى السلوك المنحرف ، منها التهرب الضريبي و كذلك المنازعات الجبائية ، و لهذا وجب على الإدارة الجبائية وضع إستراتجية للاتصال مدعومة بعمليات تحسيسه بغية الوصول إلى أكبر قدر ممكن من المكلفين بالضريبة ، و في هذا الصدد تم نشر الكثير من الرسائل المقروءة و المكتوبة على نطاق واسع و التي تعمل كأداة فعالة للحد من المنازعات الضريبية ، و أخيرا فإن إدخال نظام RESCRIT يمكن أن يشكل حلا للمنازعات الضريبية و يستجيب لاحتياجات الأمن القانوني للمتعاملين بصفة عامة.

المطلب الثاني : الإجراءات و التدابير العلاجية

عملت الإدارة الجبائية في الجزائر على تبني مجموعة من الإجراءات القانونية قصد معالجة و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تبني مجموعة من النصوص في القوانين المالية ، و أهم هذه الإجراءات تبعا لنوع التهرب الضريبي :

[1] Travaux en commission, le contentieux administratif et juridictionnel de l'impôt, www.credaf.org,opcit ,p15.

1-التهرب الضريبي المحلي

-إعتمد في قانون المالية لسنة 2009 و لأجل تدعيم التعامل بالشيكات بين المتعاملين قانون إقصاء المكلفين من الاستفادة من تخفيض الرسم على النشاط المهني قدره 30 % أو 50 % أو 25 % على كل العمليات التي تتم نقداً.

-جاء في قانون المالية لسنة 2009 و في مادته 24 رفض الحق في الحسم رسم على القيمة المضافة إذا كان المبلغ يفوق 100000 دج ، هذا الإجراء يهدف كذلك لدعم التعامل بالشيكات و القضاء على سوق الفواتير .

-قانون المالية 2007 ، تم إخضاع بعض المنتجات و السلع المصدرة إلى دفتر الشروط بهدف القضاء على التهريب و إخراج و إعادة تصدير بعض السلع .

-قانون المالية لسنة 2006 ، أنشأ بموجبه غرامة مالية نسبتها 50% على الفواتير المزورة من الجانبين البائع و المشتري ، هذا الإجراء يهدف إلى مكافحة الجريمة المتعلقة بالفوترة .

-قانون المالية لسنة 2005 ، تم إنشاء الضريبة على التوطين البنكي لفتح ملفات الاستيراد ، هذا الإجراء سمح بتعديل ملف المكلفين غير الموطنين و تطهير الوضعيات الجبائية للمكلفين .

-قانون المالية لسنة 2005 ، سمح بإمكانية الإخضاع الإتلقائي و تطبيق الجزاءات على المستخدمين الذين لا يلتزمون بدفع الضريبة على الأجور و هذا الأخير يعتبر المكلف القانوني و ليس الحقيقي ، فمهمته اقتطاع الضريبة على الأجور و توريدها إلى الخزينة .

-قانون المالية لسنة 2003، يجبر و يلزم المكلفين بالضريبة و الذين يودعون تصريحاتهم الشهرية إرفاق هذه التصريحات بقائمة تؤكد خصم الرسم على القيمة المضافة أي الممونين.

-قانون المالية لسنة 2003 ، ينص على تجريم المخالفات الجبائية و يصنف هذه المخالفات في إطار الجرائم الجبائية.

-قانون المالية لسنة 2003 ن يخضع الهبات المقدمة للأولاد من الدرجة الثانية .

-قانون المالية لسنة 2002، نص على مقاضاة الحاملين و الموكلين أو الحاملين الوكالات للممارسة الأعمال التجارية.

-قانون المالية لسنة 2002 ، يلزم المكلفين الذين يقومون بالتصريح على العملاء بدفع الضريبة على القيمة المضافة و هذا حتى يتم الاستفادة من قيمة التخفيض من الرسم على النشاط المهني .

-قانون المالية لسنة 2002 ، يسمح للإدارة الجبائية بإرسال إشعار بعدم كفاية بيانات التصريحات، وذلك في إطار الأنشطة المدعومة و التي تستفيد من الحوافز الجبائية .

-قانون المالية لسنة 1997، يعطي إمكانية استبعاد الأشخاص المدانين بارتكاب جريمة الغش و التهرب الضريبي من دخول المناقصات حول المشاريع العمومية.

-قانون المالية لسنة 1997، يجبر كل المكلفين على تقديم جدول الضرائب في حالة طلب تشطيب السجل التجاري لدى الغرفة التجارية.

2- التهرب الضريبي الدولي

تعمل الإدارة الجبائية في الجزائر على الحد من الممارسات غير القانونية التي تمارسها المؤسسات الأجنبية ، والتي تمارس التهرب الضريبي بأشكاله المتعددة و التي تطرقنا لها سابقا و الذي لها أثر سلبي على الخزينة العمومية ، و قد صنف هذا التهرب في خانة التهرب الاقتصادي لأنه يحرم الخزينة العمومية من إيرادات جبائية كبيرة و نؤثر على ميزان المدفوعات ، باعتبار أن هذه الإيرادات تحول نحو الخارج بطرق غير مشروعة و أخرى مشروعة .و للحد من هذه الظاهرة عمل المشرع الضريبي الجزائري على سن مجموعة من التشريعات للحد منها و أهمها:

- وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الأجنبية التي تنشط في المجال العقاري و التي لا تملك إقامة دائمة في الجزائر ، و هذا عن طريق إخضاعها للنظام العام بدلا من الاقتطاع من المصدر و هذا حسب قانون المالية لسنة 1997 كبقية المؤسسات الجزائرية ، هذه المؤسسات و كذلك المؤسسات المناولة الأجنبية فهي خاضعة لنفس الالتزامات المحاسبية ، أما في حالة تدخل هذه المؤسسات في إطار الخدمات فتبقى خاضعة للاتفاقيات الجبائية و اقتطاع من المصدر قدره 24 %٪

- تحديد سقف أعباء المركز عند 1 % من رقم الأعمال، لقد نصت المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة [1] ، على إمكانية خصم المصاريف العامة من أية طبيعة كانت مع مراعاة أحكام المادة 169 من نفس القانون ، أما فيما يخص الفوائد و أرباح الصرف و غيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقترضات المبرمة خارج الجزائر أو كذلك الأتاوى المستحقة عن البراءة و رخص الاستعمال و علامات الصنع و مصاريف المساعدة التقنية و الأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة.

وفيما يخص هذه المؤسسات نفسها، تخصم مصاريف المقر في حدود % 1 من رقم الأعمال في مجرى السنة المالية المطابقة لالتزامها.

- إخضاع الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، إجراء جديد أدخل بموجب المادة التاسعة من قانون المالية لسنة 2008 و الذي عدل المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تنص [2] : عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر ، حسب الحالة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أوفي مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، أو

[1] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 72.

[2] المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 72.

شارك نفس الأشخاص ، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر وأن هاتين المؤسستين تكونان في كلتا الحالتين، مقيدتين في علاقاتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة ، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة، يتم إدراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة.وتطبق هذه القواعد أيضا على المؤسسات المرتبطة بها والمستغلة في الجزائر[1] .

وتعد النواتج التي يتم إدراجها في الوعاء الضريبي هي تلك المحولة بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر، عن طريق :

* زيادة أو تخفيض أسعار الشراء أو البيع؛
* دفع الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل؛
*منح قروض دون فوائد أو بمعدل مخفض؛
* التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض؛
* تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة؛
* أو عن طريق الوسائل الأخرى.

-إعادة استثمار جزء من الأرباح المتعلقة بالإعفاءات الممنوحة ، هذا الإجراء أنشأ بموجب المادة 04 من قانون المالية لسنة 2008 و الذي عدل المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و الذب يجبر المستفيدين من الامتيازات الجبائية إعادة استثمار حصة الأرباح المعفاة خلال 4 سنوات ابتداء من تاريخ تحقيق هذه الأرباح ، و يشمل الربح المحقق في سنة 2008 بالإضافة إلى الأرباح قيد التخصيص و عدم احترام هذا القانون يفرض على هذه المؤسسات إعادة دفع الإعفاء الضريبي مع تطبيق نسبة غرام قدرها 30 % ؛[2]

-التصريح بتحويل الأرباح ، أنشئ بموجب المادة 10 من قانون المالية 2009 و المعدلة للمادة 182 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و التي تنص على تحويل الأرباح لصالح الأشخاص الطبعين و المعنويين غير المقيمين في الجزائر وجوب الإعلان عليه مسبقا لدى المصالح الضريبية التابعة لها إقليميا و الحصول على شهادة توضح المعالجة الجبائية للمبالغ محل التحويل إلى المصرح في أقصى أجل سبعة (7) أيام ابتداء من تاريخ إيداع التصريح بهدف عرضها لتدعيم ملف طلب التحويل ولا يطبق هذا الأجل المحدد بسبعة (7) أيام في حالة عدم احترام الالتزامات الجبائية، وفي هذه الحالة، لا تسلم الشهادة إلا بعد تسوية الوضعية الجبائية.توضح الشهادة على الخصوص، الاقتطاعات الجبائية المنجزة أو عند تعذر ذلك، المراجع القانونية والأنظمة التي تمنح الإعفاء أو التخفيض.

---

[1] المادة 141 مكرر ، معدلة بموجب المادة 8 من قانون المالية لسنة 2007 و المادة 9 من قانون المالية لسنة 2008 .

[2] المادة 142 معدلة بموجب المادتين 15 من قانون المالية لسنة 1997 و المادة 4 من قانون المالية لسنة 2008.

يجب على المؤسسات البنكية، إلزام تقديم الشهادة المذكورة في الفقرة السابقة لتدعيم طلب التحويل.
وتعفى من هذا الإلزام المبالغ المدفوعة كأجور لعمليات الاستيراد الخاضعة لرسم التوطين البنكي ، تحدد نماذج التصريح والشهادة وكذا كيفيات تطبيق هذه المادة بقرار من الوزير المكلف بالمالية [1].

- سحب الامتيازات الممنوحة ، جاء في قانون المالية لسنة 2009 و في مادته 15 أنه إذا تبين أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية لم تنفذ ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لو تستوفي ، فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي إلى سحب الاعتماد و تجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين منحت لهم هذه الامتيازات بموجب هذا الاعتماد من حق الاستفادة من هذه الامتيازات و تصبح الرسوم و الأتاوى التي تم إعفاءهم منها مستحقة على الفور بغض النظر على الأحكام المخالفة و دون المساس بعقوبات تأخير الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، كما تطبق أحكام المقطع السابق عندما يكون المستفيد من الامتيازات الجبائية قد استعمل بعد تاريخ القرار طرقا تدليسه بمفهوم المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و أن هذه المخالفة يعاقب عليها بقرار قضائي له قوة الشيء المقضي فيه [2] .

---

[1] المادة18 2 مكرر معدلة بموجب المادة 9 من قانون المالية لسنة 2009.

[2] المادة 194 معدلة بموجب المواد 27 من قانون المالية لسنة 1992 و 19 من قانون المالية لسنة 199 و المادة 15 من قانون المالية لسنة 2009.

خلاصة الفصل

التهرب الضريبي في الجزائر ظاهرة متعددة الأشكال و المظاهر، خلال سنوات التسعينات و بداية الألفية الثالثة بدأت تأخذ أبعاداً خطيرة وصل إلى الإخلال بالنظام العام و أصبحت خطرا على الخزينة العمومية و الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية في الجزائر.

لم يعط القانون الضريبي الجزائري تعريفا صريحا للتهرب الضريبي و الغش ، فقد اهتم القانون و المشرع بالغش الضريبي و الذي أعتبره جريمة من الجرائم المالية و المصنفة في خانة الجزائر الاقتصادية ، فالواضح أن المشرع الضريبي الجزائري كان يبحث عن دليل مادي من خلال تتبع محاولات المكلفين التملص من دفع الضريبة و تخفيض الأعباء الضريبية ، ممارسة التهرب الضريبي قد تصطدم باستحالة التملص فيلجأ المكلف إلى الاحتيال و يعني حسب القانون الجبائي انحراف السلوك و عدم الامتثال الضريبي هذا السلوك صنف بأنه جريمة يعاقب عليها القانون .

إلى جانب الغش نجد التهرب الضريبي المشروع و الذي يكمن في تقليص الأعباء الضريبية باستغلال الثغرات القانونية إلا أن المشرع الضريبي الجزائري لم يعط له تعريف صريح كما ذكرنا رغم أن هذا النوع من التهرب يؤدي إلى نفس النتائج و الفرق بين التهرب الضريبي المشروع و الغش الجبائي أي التهرب الضريبي غير المشروع هو احترام أو عدم احترام النصوص القانونية .

بعد تحليل و تتبع ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، فإنه لا يمكن للسلطات في الجزائر قياس حجم هذه الظاهرة و مكافحتها للأسباب التالية:

-غياب طرق و أساليب التقدير مبنية على معطيات و متغيرات موضوعية؛

-التطور في الأشكال و الأساليب المتبعة من طرف المحتالين للتهرب الضريبي على الصعيد المحلي و الدولي في ظل استخدام الوسائل الكلاسيكية لمكافحة هذه الظاهرة مقارنة بأنظمة ضريبية أخرى ؛

-غياب تام للإحصائيات الموثوق فيها و محددة من طرف نظام إحصائي فعال .

لقد جرت العادة لما نتطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي البحث في كيفية احتوائه حتى نضمن التمويل اللازم للخدمات العامة ، هذا التقصير في معالجة الظاهرة حولها إلى سرطان يعصف ليس فقط بالجوانب المالية العامة و لكن امتد إلى عدة جوانب أخرى منها السياسية و الإجتماعية و قد ازداد التهرب الضريبي بشكل ملحوظ في العقود الأخيرة و أصبح مشكلة متنامية دوليا.
لقد عُرف التهرب الضريبي من قبل مكتب الضرائب الأسترالي بأنه التخطيط الضريبي العدواني، كما عُرف في جنوب إفريقيا بأنه الإستغلال غير المسموح ، و في نيوزيلندا و بريطانيا بأن التهرب الضريبي غير مسموح , و في الولايات المتحدة الأمريكية يسمى بالإسغلال الملاجئ الضريبية .
قد يتناقض و يتعارض مصطلح التهرب الضريبي و الغش الضريبي و كذالك التخطيط الضريبي و التخفيف الضريبي، و ترى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE بأن الغش الضريبي يستند إلى ترتيبات غير شرعية و التي بواسطتها يتم تخفيف المسؤولية الضريبية بالتالي المكلف يدفع ضرائب أقل مما يجب دفعه عن طريق إخفاء جزء من دخله أو إخفاء معلومة ضريبية عن الإدارة الضريبية ، لكن المنظمة وجدت صعوبة في تحديد هذا التعريف الدقيق للتهرب الضريبي لأن هذه الترتيبات يمكن أن تتعارض مع القوانين الواجب احترامها والتفريق بين التهرب الضريبي المقبول و غير المقبول مرتبط أساسا بالمعادلة التخطيط/التخفيف أي استخدام التخطيط الضريبي للتخفيف الضريبي و الكثير من التشريعات الضريبية عجزت عن التفريق بين ماهو مشروع و غير مشروع .

1- إختبار صحة الفرضيات:

بناء على طريقة الطرح المعتمدة التي بنيت على أساس أسلوب التحليل النظري للموضوع مع محاولة الإشارة إلى الواقع المحلي، و بعد اختبار صحّة الفرضيات المطروحة فقد توصلنا إلى النتائج التالية:

* فيما يتعلّق بالفرضية الأولى و التي مفادها أن النظام الضريبي والضريبة يعتبران أحد أشكال تدخل الدولة في الاقتصاد ومصدرا هاما للإيرادات ومؤثرا على المجمعات الاقتصادية الكلية ، فلقد تحقّقت من خلال الآثار التي قد تحدثها الضريبة على المتغيرات الإقتصادية الكلية و على المستوى الإقتصادي الجزئي و حتى على سلوك المكلفين.

* أمّا الفرضية الثّانية التي تعتبر أن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية واسعة الانتشار وأصبحت تعتبر جريمة في حق الاقتصاد فلقد تحققت أيضا ذلك لأن ظاهرة التهرب الضريبي يمكن رصدها على المستوى المحلي و الدولي مما دفع المشرع إلى تصنيفها في خانة الجرائم الاقتصادية لأنها تنخر الاقتصاد الوطني تعمل على تشويه الاقتصاد الوطني .

* أمّا الفرضية الثّالثة المتعلّقة بإتفاقات منع الازدواج والتنسيق الضريبي و العفو الضريبي و جباية الاقتصاد غير الرسمي و جباية التجارة الإلكترونية ، فهي وسائل فعالة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي و المحلي ، كذلك تحقّقت ذلك لأنّ هذه الوسائل فعالة و التي قد تكون في مرحلة ما آلية لتحقيق أهداف السّياسة الإقتصادية العامّة، لهذا يجب تحقيق التوافق بينها من خلال عدم تعارض الأهداف.

* أمّا الفرضيّة الرّابعة المتعلّقة بآليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر التي تعتبر من بين الوسائل الكلاسيكية و التي أصبحت لا تتماشى مع تطور وسائل و أشكال التهرب الضريبي المحلي و الدولي ، فلقد تحقّقت أيضا، ذلك لأنّ عملية الرقابة الجبائية في الجزائر لازالت تعتمد على الأدوات التقليدية، كما أن هناك خلل في تسيير المنازعات الجبائية و هو ما وقفنا عنده في التحليل ، كما أن المحاكم الإدارية في الجزائر و من خلال الأحكام الصادرة عنها فهي تناقض و تتنافى مع النصوص القانونية .و يمكن الاسترشاد بالأحكام الصادرة في حق المكلفين المتهربين أنظر الملحق .

2-عر f استنتاجات الدراسة:

يسمح التحليل السابق باستنتاج الملاحظات التالية :

* من المفارقات أن النظام الضريبي الأكثر تعقيدا يخلق و يزيد من تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي حيث ينتشر بشكل سريع في ظل هذا الغموض و التعقيد حيث ينتشر الوسطاء بين الإدارة و المكلفين فيصبح الإحتكاك بدلا من التعاون , كما أن العدالة لها دور كبير لهذا يجب أن ينظر إلى النظام الضريبي أنه عادل .

* قد يختلف النظام الضريبي من بلد إلى أخر من حيث الهيكل الضريبي,فبعض الدول تتميز بنظام ضريبي منخفض الأسعار أو عالي الأسعار ,كما أن القوانين الضريبية وجب أن تطبق بعد المصادقة عليها , و تطبيق القوانين الضريبية أصبح أكثر صعوبة في ظل انتشار التجارة الإلكترونية وتحرير رؤوس الأموال و التقدم التكنولوجي و فتح الأسواق العالمية للكثير من المكلفين ,في حين هذه البيئة المفتوحة أصبحت عاملاً أساسياً لنمو التجارة العالمية التي تجر إلى رفض القوانين الضريبية والتي تدفع بالمكلفين إلى التخطيط و الترتيب لعدم الإمتثال الضريبي بما في ذلك النشاطات التي تقع خارج الحدود من خلال اتخاذ إجراءات وقائية ، و لهذا رأت الهيئات الدولية أنه يجب استخدام السمات التالية للتعامل مع المكلفين: النزاهة , التناسب , الإنفتاح ، الإفصاح ، الشفافية ، الإستجابة , الفهم على أساس الوعي الإقتصادي.

* يجب علينا أن نقتنع أن الأهداف التقليدية للضريبية و المتمثلة في البساطة و العدالة سيكون لها دور جوهري تؤديه في تحديد رد الفعل الإجتماعي لتجنب التهرب الضريبي , و قد يكون هذان الهدفان أقل بروزا في الإصلاح الضريبي من هذه الكفاءة التي تفسح المجال للقياس و التقييم الإقتصادي .

* قد يكون من غير الجدية أن نقر بأن التهرب دافع دائم و ثابت لكل المكلفين لكن بدون شك أن التهرب الضريبي يمثل مشكلة كبيرة بالنسبة لصانعي السياسات الإقتصادية الكلية و كذلك بالنسبة للقضايا المالية , لكن توجد حجج قوية بأن هذه الظاهرة انتقلت من المكلفين الكبار أي المؤسسات الكبرى إلى المؤسسات الصغرى .

* نستطيع فهم التهرب الضريبي مقارنة بأهدافه و طبيعة عمله , فمثلا من جانب أهداف التهرب الضريبي هو التوفير الضريبي و كذلك التخفيض الضريبي كما أنه يأخذ عدة أشكال و من خلالها يحقق أهدافه الأربعة و هي : القضاء, التأجيل، التحويل، التصنيف.

* تحديد أهداف التهرب الضريبي التي تتحقق من خلال التلاعب بين الأنظمة الضريبية و عملية تحديد مختلف التقنيات المعاصرة للتهرب الضريبي مهمة صعبة رغم أنه ليس بأي شكل من الأشكال فإنها تصميميها يتطلب نوعاً من البراعة التي تكون في غالب الأحيان سمة من سمات هؤلاء المخططين.

و من التحليل السابق يمكن ترتيب هذه التقنيات من أبسط تقنية إلى أصعبها : استخدام وسيلة الشعور بالظلم ,البحث عن الثغرة و المنافذ,استغلال هذه الثغرات و المنافذ ,القدرة على تحويل هذه النصوص القانونية لصالح المكلفين, القدرة على تحويل الأصول و العمليات و تشويهها .

* الملامح الرئيسية للتهرب الضريبي تشترك في الكثير من الخصائص المشتركة أهمها :

- غياب الإحلال الإقتصادي و الصورة الواضحة للإستثمار من خلال مختلف القوانين السارية المفعول يصبح المكلف معزولاً و معرضاً لكل المخاطر الإقتصادية.
- الإستخدام غير المبرر لبعض الضرائب لخدمة بعض المصالح الخاصة منها السياسية .
- التعقد في بعض الخطوات غير النافعة ليتم إدراجها لإخفاء حقيقة الصفقة أو العملية و هي حيلة لإخفاء الجنة الضريبية.
- التناقض في المعاملة الضريبية و المحاسبية .
- ارتفاع تكاليف المعاملات و اختلاف في الشروط و العمولات .
- استخدام أدوات معقدة جدا مثل المشتقات المالية و الصكوك الهجينة الإصطناعية التي تسمح للمتهربين تجنب الأدوات المالية التقليدية مثل الأسهم و السندات حتى يتم إخفاء المداخيل المتأتية من هذه الأدوات المالية الجديدة و المعقدة .
- استخدام الملاذات الضريبية و كذلك الأصول غير الملموسة و شركات غير قابضة.

و بالطبع فإن وجود هذه الخصائص إما بصفة انفرادية أو مجتمعة تشير بالضرورة إلى وجود تهرب ضريبي ,و هذا الإستنتاج يمكن أن يكشف عنه من خلال الكشف عن الأثر و الحقائق الكاملة و وجود هذه الخصائص يدل على وجود التهرب الضريبي كما ذكرنا في التحليل.

* لماذا أصبح التهرب الضريبي أكثر انتشاراً ؟

قد قدمنا أسباباً كثيرة لنمو ظاهرة التهرب الضريبي نذكر بالخصوص ,العولمة ,زيادة التحرير ، التغيرات في قوى السوق , و هناك أسباب أخرى ساهمت إلى حد كبير في انتشار الظاهرة نذكر بالخصوص الموارد البشرية الموهوبة و المستعدة للعمل في هذا المجال , و التي ساهمت كذالك في التطوير المتسارع للمحاسبة و تكنولوجيا الإتصالات , و التي قدمت كل المساعدات التقنية للبنوك الإستثمارية و المستشارين لخلق نماذج ضريبية و محاسبية متطورة في السوق لصالح عدد كبير من المكلفين , هذه الوفرة في العرض خلقت بدورها إمكانية التخطيط الضريبي غير القانوني لشريحة كبيرة من المكلفين .

و نشير هنا إلى أهمية إثبات هذه الصفات لإدارة المخاطر و ينبغي أن تشجع الشركات العابرة للقارات الشركات المحلية على التصريح لدى الإدارة الضريبية على أساس التعاون و الثقة.

و للحد من التهرب الضريبي الدولي يجب:

- تقديم الدعم للأطراف من خلال تحديد و فهم ظاهرة التهرب الدولي.
- تبادل الخبرات في مجال الإدارة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي .
- تبادل المعلومات حول مخططات التهرب الدولي بصفة عامة و المشاريع المحددة بما يتفق مع أحكام الإتفاقات الضريبية .
- تمكين الأطراف المتعاقدة من التصدي بشكل أفضل لخطط التهرب الضريبي الدولي التي تروج لها الشركات و الأفراد الذين يعملون دون اعتبار للحدود الوطنية.
- هذه أمثلة محددة للتعاون الدولي بين السلطات الضريبية، و هناك الكثير من الأمثلة الأخرى و قد أظهرت السلطات الضريبية استعدادها لاتخاذ موقف استباقي و تعاوني و استعمال التنسيق في المجالات التشريعية و القضائية.

* هل نمو ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة ؟ السؤال المطروح هو بالطبع عما إذا كان نمو التهرب الضريبي يشكل مشكلة مقلقة بالنسبة للسلطات.

جواب هذا السؤال قد تطرقنا له في التحليل من خلال سلبيات التهرب الضريبي فهو يؤثر سلبا على التشريعات الضريبية و على تحصيل الإيردات الضريبية لتأمين وظائف الدولة , فوظيفة التحصيل الضريبي هي وظيفة أساسية لأي نظام ضريبي في العالم و قد يؤثر سلبا على هذه الوظيفة ، كما

نذكر أنه لا توجد تقديرات موثوقة بشأن فاتورة التهرب الضريبي في الجزائر, و لكن يحتمل أن تكون كبيرة جدا , و الدليل الإحلال الذي مس بعض نفقات الدولة نتيجة عدم تحصيل بعض الإيرادات العادية المتوقعة في الميزانية يتم تحويلها بفعل هذه الظاهرة.

لكن الآثار السلبية للتهرب الضريبي تتجاوز تأثيرها على تحصيل الإيرادات و لكنها تؤثر تأثيراً كبيراً على الكفاءة و العدالة في النظم الضريبية , و قد تطرقنا له في التحليل السابق أي أنه يضر بالقواعد الضريبية و قد يؤدي ذلك إلى عدم الإلتزام الضريبي و قد يقود إلى الإعتقاد أن النظام الضريبي نظام ظالم و لا ينبغي الإلتزام بالواجبات الضريبية , و يمكن أن نستنتج أن التهرب الضريبي مشكلة تدعو إلى القلق مادام يعمل على تخفيض الإيردات الضريبية و يدخل تشوهات على الإقتصاد الوطني و يهدد كيان النظم الضريبية , بالإضافة يجب الإعتراف بأنه توجد هناك وسائل و آليات لمواجهة هذه الظاهرة على سبيل المثال خفض معدلات الضريبة أو إدخال حوافز ضريبية إلى غير ذلك.

* لقد كانت السلطات الضريبية الوطنية نشطة لتأمين الأداء في الإدارة الضريبية فهي تعمل على تحديد و مواجهة كل ماهو تهرب الضريبي غير مشروع, و هناك أمثلة مستمدة من الإدارة الضريبية في الجزائر و بعض الدول الأوربية الأخرى التي تملك الخبرة الكافية في مكافحة التهرب الضريبي ,و في هذا السياق وجب تطوير و صيانة سياسات مواجهة التهرب الضريبي ,و بناء على ذلك نقترح خلق مجموعة من الوسائل لمكافحة هذه الظاهرة كما هو معمول به في بريطانيا و استراليا و دول أوربية أخرى و الهدف منها تحقيق إستراتجية الإمتثال الضريبي ، تعمل هذه المجموعة على تحديث القوانين الضريبية القديمة التي تعمل على مكافحة التهرب الضريبي و تكيف هذه القوانين حسب الآليات المستخدمة من قبل المتهربين و بشكل أكثر تحديدا .

- التعامل مع المكلفين حول الكيفية و الأساليب المتخذة لمواجهة التهرب الضريبي و كذلك الترتيبات التي يجري استخدامها.
- إعلام المكلفين و المؤسسات بالمخاطر التي يمكن أن تتحملها هذه الأخيرة جراء ممارسة التهرب الضريبي.
- اتخاذ منهج استراتجي في حل النزعات الضريبية مع الإدارة الضريبية و أن تكون هذه الإجراءات وقائية من التهرب الضريبي.

هذه الطريقة الوقائية من التهرب الضريبي تستند إلى الخبرة في هذا المجال و كذلك إلى تطبيق مبدأ إدارة المخاطر,هذه الطريقة قد استخدمت من قبل الإدارة الجبائية في الجزائر من خلال خلق مديرية المؤسسات الكبرى و هذا بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 و كان الإفتتاح في 05 يونيو 2005 و الفعلي في 02 جانفي 2006 , و تهدف هذه المديرية إلى :

- تحسين أداء و تخصص الوحدات الإدارية حسب قطاع النشاط .
- تمركز الإلتزمات الضريبية في مكتب واحد .
- تبسيط الإجراءات الإدارية الداخلية لتسيير و الإستجابة للخدمات عن طريق عملية التجميع

كما تعمل هذه المديرية على تحديد التخصصات و مجالات عملها على النحو التالي:

- الشركات العاملة في قطاع المحروقات .
- الشركات الأجنبية التي لا تملك إقامة دائمة .
- الشركات الأجنبية و مجموعات الشركات .

كما تعمل هذه المديرية بالتنسيق مع الكثير من المؤسسات من أجل تحقيق ما يلي :

- مراجعة تسيير المديرية العامة للضرائب و تبسيط الإجراءات الإدارية ,تحسين ظروف الإستقبال و التحصيل .
- تطوير و تبادل الخبرة في مجال أسعار التحويل، ماهية المؤسسة القارة، المنشأة الثابتة، مراقبة المؤسسات الأجنبية.
- العمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية .
- العمل على تطبيق نظام الإجراءات الآلية .
- مراقبة البنوك و المحاسبة المعلوماتية.

* استكملت المبادرات الوطنية ببعض الجهود من قبل السلطات الضريبية في الجزائر على المستوى الدولي, منها عقد المزيد من الإتفاقات الدولية مع معظم الدول التي تجمعها علاقات اقتصادية متبادلة ,وتهدف هذه الإتفاقات إلى الحد من الإزدواج الضريبي و كذلك مكافحة التهرب الضريبي الدولي .

* إذ كانت السلطات التشريعية قد قامت بتشريع القانون الذي يجرم سلوك المكلف المنحرف لكن تطبيق هذه التشريعات وجب تدخل المحاكم في حل النزعات بين الإدارة الضريبية و المكلفين , و هذا لا يعني أن السلطات القضائية ستقف بالضرورة مؤيدة للإدارة الضريبية في بعض التصرفات العشوائية أو الأخطاء المادية التي قد تقع فيها الإدارة الضريبية خلال إجراءات الإخضاع و الفحص والرقابة , و قد قدمت العديد من القضايا أمام المحاكم الجزائرية للنظر في جرائم الغش الضريبي المرتكبة من قبل بعض المكلفين و خاصة الذين يمارسون تجارة الاستيراد و التصدير و كذلك ممن يقومون ببيع الفواتير , فقد حكمت المحكمة لصالح الإدارة الضريبية , و لكن كانت الأحكام بالسجن تتراوح فيه المدة بين سنة و خمس سنوات و غرامة مالية رمزية لا تساوي الخسارة التي تكبدتها الخزينة العمومية في الجزائر رغم أن القانون يحكم بأكثر من ذلك .

* في الواقع لا توجد هناك استجابة فعالة من قبل السلطات الإدارية و التشريعية و القضائية لمكافحة هذه الظاهرة على نطاق واسع و شامل و مستمر, بل هي رد فعل نتيجة بعض السياسات الرقابية المتبعة بصفة روتينية التي تكشف عن ممارسات من قبل بعض المكلفين الذين خضعوا للرقابة الضريبية , و يمكن القول أن هذه السياسات هي تقليدية و لهذا نقترح تجاوز هذا النهج التقليدي و تبني نهج جديد يتجاوز هذه الأساليب التقليدية حيث تسيطر فيه السلطة التشريعية, و تساهم هذه الخطوة في القضاء على التوازن الصحيح بين التهرب الضريبي المشروع و غير المشروع من خلال تفسيرها و تطبيقها للتشريعات الضريبية .

3- التوصيات:

بناءاً على ما سبق ذكره يمكن القول أن التهرب الضريبي يشكل خطراً على الاقتصاد العالمي، فهو يهدد اقتصاديات الدول النامية و المتقدمة و هذا راجع للعولمة وانتشار الشركات العابرة للقارات و سيطرتها على الاقتصاد العالمي واستغلالها للدول النامية و التي تستغل نظمها الضريبية المميزة و التي تمنح الكثير من الإمتيازات و التسهيلات للتهرب من دفع مستحقاتها الضريبية، وبهذا تتضرر الدول النامية بحرمان خزينتها من إيرادات مهمة مستغلة في ذلك حاجة هذه الدول للاستثمارات و رؤوس الأموال . عليه فإننا نقترح جملة من التوصيات هي كما يلي:

***** إعادة النظر في النظام الجبائي بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق توازن العبء الجبائي ، وفي هذا السياق يجب أن يتم تعديل النظام الضريبي الجزائري وفق معايير العدالة الجبائية ولذلك فإن القانون الضريبي يجب أن يكون موضوع نقاش ديمقراطي حقيقي ويأخذ بعين الاعتبار مفهوم المنفعة العامة، إعادة التوزيع، العدالة، وتصاعدية الاقتطاعات الضريبية.

* محاربة العناصر المرتشية والفاسدة في الإدارة الضريبية وتوقيع العقوبات اللازمة على جميع المستويات الدنيا والعليا، علما أن هذه الظواهر جد منتشرة في إدارة الضرائب بشكل ظاهر للعيان كما لا يخفى على أحد، ومن تم تضيع حقوق الخزينة العامة وكذا حقوق الملزمين والوطن بأكمله.

لأن أي إصلاح تشريعي لن تكون له الفعالية اللازمة إذا لم تكن هناك إدارة ضريبية قوية ونظيفة.

* بعث و تفعيل المحكمة الجبائية وتحسين مستوى قضاة الجباية لا يمكن أن يتم إلا بتحمل وزارة العدل مسؤوليتها في هذا المجال، ذلك أن القاضي قبل أن يلتحق بسلك القضاء، فهو خريج إحدى كليات الحقوق حيث يتعرفون على المادة الضريبية ضمن مادة المالية العامة وذلك بصورة مقتضبة وبصورة أوسع إذا تمكنوا من متابعة دراستهم في إطار القانون الضريبي، وأنه لذلك يتعين إدخال تعديلات

جذرية لتطوير بنيات البحث العلمي، وتكوينه ليكون جديرا بمحراب العدالة سواء أصبح قاضيا أو محاميا وترجمة شعب عملية القانون الضريبي والمنازعات الجبائية.

* إصلاح هياكل الإدارة الضريبية وذلك بتعميم أجهزة المعلومات على مختلف المصالح لتحسين التواصل مع المنظمات المهنية، والمكلفين بالضريبة لتعريفهم بحقوقهم، وبعث و تفعيل التصريح الالكتروني، و تسريع سرعة البت في المنازعات سواء أمام الإدارة أو اللجان الضريبية.

تم بحمد الله

قائمة المراجع :

1- المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب:

1- أبو قحف عبد السلام، إدارة الأعمال الدولية، الدار الجامعية، بيروت، 2001،

2- أحمد زكي بدوي معجم المصطلحات العلوم الاجتماعية، ، مكتبة لبنان، بيروت 1982

3- أحمد فتحي سرور .الجرائم الضريبية .دار النهضة العربية .القاهرة.1990.

4- السيد عبد المولى، الضرائب والمعادلات الدولية، دار النهضة العربية، مصر 1997،

5- الصعيدي عبد ا الضرائب و التنمية دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام بمصر القاهرة بدون سنة نشر

6- المرسي السيد الحجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998

7- بشور عصام ،المالية العامة و التشريع الضريبي ،جامعة دمشق، 1995

8- جادو محمد نجيب ظاهرة التسرب الضريبي و آثارها المالية و لاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر دار النهضة العربية القاهرة 2004

9- حامد عبد المجيد الدراز السياسات المالية الدار الجامعية الإسكندرية 2003/2002.

10- حامد عبد المجيد دراز، السيد حجازي المرسي، النظم الضريبية، الدار الجامعية بيروت، 1996.

11- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، الإسكندرية، 1989

12- خالد الحافض، الاقتصاد السياسي، منشورات جامعة حلب سوريا، 1989

13- سعيد عبد العزيز عثمان شكري ، رجب العشماوي ، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2007

14- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، "مدخل تحليل مقارن" الدار الجامعية، الإسكندرية 1998

15- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000

16- صادق موريس موسوعة التهرب الضريبي القاهرة دار الكتاب الذهبي 1999

17- عادل أحمد حشيش و مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام و المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998

18- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت 1992

19- عادل حشيش، مصطفى رشدين مقدمة في الاقتصاد العام، دار الجامعية الجديدة، مصر 1994

20- عاطف صدقي،محمد أحمد الرزاز ،المالية العامة ،دار الثقافة العربية ،القاهرة

21- عبد الحكيم الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الحديدية الإسكندرية، 2006

22- عبد الرحمن ابن خلدون، تحقيق أحمد جاد، مقدمة ابن خلدون، دار العدل الجديد، الطبعة الأولى، القاهرة المنصورة، 2008.

23- عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، دمشق، 1987

24- عماد الحداد ، التجارة الالكترونية ، دار الفاروق للنشر و التوزيع ،2005

25- غازي عناية، الزكاة والضريبة، منشورات دار الكتب، بدون سنة نشر

26- لطفي أمين السيد أحمد المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، القاهرة 2004

27- مجدي محمود شهاب، أصول الاقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004،

28- محمد السيد سعيد، الشركات المتعددة الجنسيات و أثارها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، الهيئة المصرية للكتاب، 1978.

29- محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر ، الجزائر، عنابه، سنة 2003،

30- محمد خالد المهايني التهرب الضريبي و أساليب مكافحته المنظمة العربية للتنمية الإدارية سوريا 2010

31- محمد خليل أبو زلطة، زياد عبد الكريم القاضي، مدخل التجارة الالكترونية ،مكتبة المجتمع العربي، الطبعة العربية الأولى، عمان، ،2009

32- محمد عباس محرزي ،اقتصاديات الجباية و الضرائب ،،دار هومة ا،لجزائر، 2004.

33- مختار عبد الحكيم طلبة، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، مصر 1998

34- مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية ، بيروت، 1986

35- منير الحمشي،الإصلاح الاقتصادي ،دار الرضا ، الطبعة الأولى ، دمشق

36- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظري والتطبيقي، دار هومة، الجزائر، 2003

37- نسرين عبد الحميد نبيه ،الاقتصاد الخفي دار الوفاء لدنيا الطباعة و النشر ،الإسكندرية ، 2007

38- ياسين فؤاد توفيق ودرويش، حمد عبد ا ، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1996.

39- يحي محيوت ، قانون الإجراءات الجبائية ،دار المعرفة، الجزائر ، الطبعة 2009

40- يوسف أحمد أبو فارة، التسويق الالكتروني، الطبعة الأولى، 2005،

41-يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1984

42-يونس أحمد البطريق السياسات الدولية في المالية العامة الدار الجامعية الإسكندرية 2002

34-يونس احمد البطريق النظم الضريبية الدار الجامعية لإسكندرية 2001

44-يونس أحمد البطريق سعيد عبد العزيز عثمان النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن الدار الجامعية بيروت 2000.

45-يونس أحمد البطريق، المرسي السيد حجازي،النظم الضريبية ، الدار الجامعية، مصر 2004

46-يونس أحمد البطريق، النّظم الضريبي، الدار الجامعية، بيروت، 1986

47-يونس البطريق وآخرون، التشريع الضريبي، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1988.

ثانيا: الرسائل و الأطروحات الجامعية

1- أيمن حسن ديوب ، نموذج مقترح للتنمية الإدارية في الشركات العابرة للقارات ، رسالة دكتوراه فلسفة ،إدارة أعمال ، كلية التجارة ،جامعة عين شمس.

2-بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الاصلاح الاقتصادي، أطروحة نيل درجة لدكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجزائر، 2006

3-جميل عبد الرحمن صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات العابرة للقوميات، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005.

4-حراق مصباح،تكييف النظام الجبائي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،الجزائر،2010

5-سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، الإسكندرية 1998،

6-شمس جمال فوزي ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها و دور الشرطة في ملاحقتها رسالة دكتوراه عين شمس 1982

7-طالبي محمد ,الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري رسالة لنيل درجة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجزائر، 2002

8-عيسى سماعيين ،القانون الجبائي الدولي،مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،البليدة،2004.

9-فلاح محمد , السياسة الجبائية الأهداف و الأدوات ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدّكتوراه في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،الجزائر،2006 .

10-قاسم صلاح التهرب من الضريبة الدخل في فلسطين رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح

الوطنية نابلس فلسطين 2003

11-مؤيد جميل محمد مياله، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية في فلسطين،رسالة الماجستير جامعة النجاح الوطنية نابلس ، فلسطين.2006.

12-مجبر محمد ، التجارة الإلكترونية و أفاق تطورها في الدول العربية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، البليدة ، 2005 .

13-محفوظ مريعي ، إصلاح الإدارة الجبائية الجزائرية ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق و العلوم الإدارية ،جامعة الجزائر ، 2004،

14-محمد الحلاق ,التخاص و التهرب الضريبي في الدول السائرة نحو التطور مصر و سوريا ,رسالة دكتوراه 1987

15-محمد عبده سعيد إسماعيل، الشركات المتعددة الجنسيات ومستقبليها في الدول النامية مع الإشارة إلى مصر رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس 1986

*16-نشيدة معزوز،دور التحفيزات الجبائية في جاب الاستثمار الأجنبي المباشر،مذكرة ماجستير،تخصص مالية وبنوك ،جامعة سعد دحلب البليدة ،*2005.

ثالثا: المجلات و المقالات

1-إسراء سعيد الصيام، الحدث الاقتصادي، العدد 697، حزيران 2006.

2-اندرو ريشاردو استمرارية الديمقراطية في الدول النامية الظروف الاقتصادية و الاجتماعية لتدعيم الديمقراطية مجلة الإصلاح الاقتصادي العدد 08 غرفة التجارة الأمريكية 2004

3-بلحور سليمان ، التكامل الاقتصادي العربي و تحديات المنظمة العالمية للتجارة ، مجلة الباحث ، عدد 2008/06

4-بن عزة محمد الأمين، يتيم محمد، واقع سوق العمل في البلدان العربية، مداخلة في ملتقى دولي حول البطالة 2006-جامعة البليدة

5-بن علي بلعزوز عبد الكريم قدوز ورقة بحثية مبدأ "الضريبة تقتل الضريبة" بين ابن خلدون و لافر المعهد الإسلامي للبحوث و التدريب مدريد نوفمبر 3-5 2006

6-سعد الشناوي الشرقاوي، الأهمية النسبية لمحددات أسعار تحويل المنتجات الدول النامية في شركات متعددة الجنسية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الأول 1992،

7-عبد الباسط جراد، أثر الضرائب على الاستثمارات ،المؤتمر الدولي السابع للإتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونين ، القاهرة يومي 26-27 سبتمبر 2004.

8-عبد الرزاق إبراهيم علي التهرب الضريبي و البعد الأخلاقي مؤتمر الضرائب على الدخل الاسكندرية

.2001

9- عبد الستار سلمى ، سياسات منظمة التجارة العالمية لتحرير التجارة الدولية في السلع و اثارها على الاقتصاد المصري ، المركز الأكاديمي للدراسات الإستراتجية ، القاهرة، 2001.

10- عبد الفضيل محمد ودياب ،ج أبعاد ، ومكونات الاقتصاد الخفي وحركة الأموال السوداء في الاقتصاد الرسمي مجلة مصر المعاصرة، العدد400، 1995.

11- عبد المعطي البهواشي، عوامل التهرب من الضرائب على الدخل، مجلة مصر المعارة، العدد 404، 1986

12- عزوز علي وآخرون، إشكالية جباية المعاملات في التجارة الإلكترونية الملتقي الدولي الثاني حول: " المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي"، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف

13- عزوز علي، لعاطف عبد القادر، بوزيان عبد الباسط، مداخلة بعنوان "إشكالية جباية المعاملات في التجارة الإلكترونية"، الملتقى الدولي الثاني حول "المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشاف

14- علي بودلال، أثر الاقتصاد غير الرسمي على الاقتصاد الوطني، مداخلة ملتقى وطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة 2002-جامعة البليدة.

15- على بودلال، النظام الضريبي في الجزائر واقع وتحديات ملتقى وطني، السياسة الضريبية في الجزائر، 2003 جامعة البليدة

16- فرنسيس فوكوياما بناء الدولة بين الشرعية و تجارب الأخريين مجل الإصلاح الاقتصادي العدد 13 غرفة التجارة الأمريكية واشنطن 2005

17- فريدريك شنايدر دومنيك انستي الاختباء وراء الظلال نمو الاقتصاد الظل قضايا اقتصادية رقم 30 صندوق النقد الدولي واشنطن الولايات المتحدة الأمريكية 2002

18- فريدريك شنايدر دومنيك انستي الاختباء وراء الظلال نمو الاقتصاد الظل قضايا اقتصادية رقم 30 صندوق النقد الدولي واشنطن الولايات المتحدة الأمريكية 2002 .3

19- كاثرين كوتشا حواجز مشاركة القطاع غير الرسمي في الديمقراطيات الناشئة مجلة الإصلاح الاقتصادي العدد 14 غرفة التجارة الأمريكية واشنطن 2005

20- كمال حسين إبراهيم، أسعار التحويلات ، مدخل فعالية نظام الرقابة الإدارية، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، كلية التجارة ، عين شمس 1982

21- مجلة المحاسب القانوني العربي العدد 59 كانون الأول 1990 عمان الأردن

22- محمد عباس محرزي ,التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي ,مجلة اقتصاديات شمال افرقيا ,العدد 02 ,كلية العلوم الإنسانية و العلوم الاجتماعية ,جامع الشلف 2005,

23-محمد ناجي حسن خليفة، البطالة والنمو الاقتصادي في جمهورية مصر العربية، مداخلة الملتقى الدول حول البطالة، 2006، جامعة البليدة

24-المهايني محمد خالد ,تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي و علاقتهما بالتطورات الاقتصادية الدولية,منشورات مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و الاجتماعية ,مج12,ع1

25-موسى احمد جمال الدين نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي مجلة البحوث القانونية و الاقتصادية جامعة المنصورة العدد18 1995

26-ناصر مراد إجراءات مكافحة التهرب الضريبي مجلة الأبحاث الاقتصادية البليدة لعدد 2009/3.

رابعا: الوثائق الرسمية

1-الاتفاقية المغاربية لتفادي الازدواج الضريبي المبرمة في 23 جويليه 1990 الصادرة في الجريدة الرسمية رقم 06 المؤرخة في 06 فيفري 1991

2-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نشرة 2011 .

3-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب غير المباشرة و الرسوم المماثلة نشرة2011

4-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الرسوم على رقم الأعمال، نشرة 2011

5-قانون المالية لسنة 1997.

6-قانون المالية لسنة 2000.

7-قانون المالية لسنة 2002.

8-قانون المالية لسنة 2003.

9-قانون المالية لسنة 2006.

10-قانون المالية لسنة 2007

11-قانون المالية لسنة 2008.

12-قانون المالية لسنة 2009.

13-قانون المالية لسنة 2010 .

2- المراجع باللّغة الفرنسية

I- Ouvrages

1-Annie vallée, Les systèmes fiscaux, édition du seuil, France, 1998
2-Aksibi N, L'état L'impôt Et L'ajustement, Ed Actes, Maroc, 1993.
3-Beltrame.p, la fiscalité en France, édition hachette supérieure, France ,1992.
4-Bensahli Mohamed, support du séminaire sur l'approche du droit fiscal international, expérience algérienne, Alger, 1986.
5-Bensalah.Za, Les Finances De L'état, L'entreprise Face Au Fisc Tome1, Maroc, 2001.
6-Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales, éditions Francis lefebvre, 5eme édition, France, 2001.
7-Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales, édition Francis le febre, 1995,1996.
8-Bruno.Taddei. La Fraude Fiscale, Librairies Techniques, Cour De Cassation, Paris, 1974.
9-Couvrat, j.f. pless, n. la face cachée de l'économie mondiale, économie mondiale actualité, hâtier, paris1988.
10-Delahate.t. Le choix de la voie la moins imposée, édition bruylant. Belgique. 1977.
11-G. Texier, et p.derouin, le droit penal de la fiscalité, éd Dalloz, France, 1989.
12-J.cosson, les industriels de la fraude fiscale, ed du seuil, 1971.
13-J.rivoli, vive l'impôt, éd ed du seuil, France, 1972.
14-Jean Pierre Jarnevic .fraude ET evasion fiscal. Dgd.dgi. Paris 1985.
15-Le rouge G. théorie de la fraude en droit fiscal LGDJ PARIS 1944.
16-Levine Pierre, la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence des conventions fiscales internationales, paris ; 1986.
17-Louis carton, droit fiscal international et européen, Dalloz, Paris, 1981.
18-Margariaz.aet merkli.r, la fuit devant l'impôt et les contrôles du fisc, édit Lausanne, 1985.
19-Martinez .jc, la fraude fiscale, édition que sais je puf ,1984.
20-Michel Belanger, institutions économiques internationales, economica, Paris, 1997.
21-MOLINIER .J. pour une clarification du droit de la répression fiscale, droit fiscal, n45, 1980.
22-P. Loïc : Finances publique – 285dition CUJAS – Paris.
23-Texier Et, Guest.G Manuel De Droit Fiscal, Lgfj, 4emme Edition, France, 1986
24-Vedel.g. les cours droits, institutions financières, paris, 1962.
25-Xavier Greffe Edith Archambault Les Economies Non Officielles Edition La Découverte Paris 1954.

. II- Articles et Séminaires

1-Abdel Hamid hassoune, l'évasion fiscale en Afrique, cas du Maroc, sortes d'évasion et comment la maitriser ?séminaire sur la reforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, centre africain de formation et de recherche administrative pour le développement, Tanger, 2010.
2-christophe palle thierry godefroy, coûts du crime une estimation monétaire des délinquances 1992-1996, cnrs france 1998 - n° 79.
3-Credaf ،le secteur informel contribution du Québec Togo 2007.
5-Florian Chatagny, l'analyse économique des amnisties fiscales, travail de master, fribourg, novembre 2006.
6-Fréderic Huet, la fiscalité du commerce électronique, licec, 2000.
7-Ghedjati Flora, (approche sur la concurrence fiscale dommageable), institut d'économie- douanière et fiscal, koléa, 2003.
8-la répression pénale De la fraude fiscale, RFFP, N° 5, 1994
9-M.abdelh Chentouf, les conventions tendent a éliminer les doubles impositions passées par le Maroc, doctorat 3 eme cycle, université de droit et de sciences sociales , paris ,1993
10-Naimi.m, essai sur la question de la fraude fiscale dans le Maroc, ed iscae, Maroc, 1982.
11-Samir billel , changement institutionnel et économie parallèle en Algérie، مجلة الباحث,n 06 ,Ouargla 2008.

III- Documents Electroniques :

1- http://www.ulum.nl /
2-www.ub-arabsgate.com/archive/
3-www.ALCHAD-jo/?NEWS=72703
4-www.ALMLGNN.com/modulaPHP
5-www.misbahalhurriyya.org/commentry /show/133 HTM
6-www216.55.137.18/NEWS/cotents.PHP
7-www.lilm-nl/a59.HTLM
8-www.arab.api.org/course22/pdf/c22-1-1.pdf
9-www.mascenter.com/tp9_copy(108)htm
10-www.minfin.fgov.portail/fr/dlu/dlu2ppt.pdf
11-www.worldbank.org/public sector/tax/amnesties.html
12www.mfdgi.gov.dz/filer/conventions/28022009_fr_coventions2009.pdf
13-www.alliqtisad.com
14-www.mafhoum.com/sys/articles-01/saifan.hrm.
15-http://slovar.blogspot.com/2008/10/dernire-outrance-ump-la-tolrance.html

16-www.*worldbank.org/wbsite/external/topics/extpublicsector*
17-www.regar.com /mesp_?p886/
18-www.socwatch.org.vy/en/in for mestematicos/71/.html
19-www.imf.org.
20-www.slovar.blogspot.com.
21- .www.Worldbank.Org/Wbsite/External/Topics/Extpublicsector.
22- www.minfin.fgov.portail/fr/dlu/dlu2ppt.pdf.
23-www.mfdgi.gov.dz/cdi.php.
24-www.mfdgi.gov.dz/organisation cdi.pdf.
24-www.tsa-algérie.com.
25- www.credaf.org.

IV- RAPPORTS

1-Bulletin du fmi du mois decembre 1993
2-Credaf ,le secteur informel contribution du Québec Togo 2007
3-league of nations 1923 notes 23.
4-Note De Conjuncture Du Premier Semester2006, Conseil National economique et social, algerie ,juillet 2006
5-Ocde model tax convention on income .and capital condensed .version 2000
6-OCDE, manuel de mise en ouvre des dispositions concernant l'échange de renseignement a des fins fiscales, modules sur contrôles fiscaux a l'étranger, 2006.
7-Oecd (1987), supra note 49, at 24. As will be explored in chapter 5, section iii,
8-Oecd 1995 guidelines, *supra* note 64, at ii-2 para. 2.5
9-organisation de coopération et de développement économiques, gestion du risque d'indiscipline fiscale : utilisation des programmes de contrôles aléatoires, centre de politique et d'administration fiscales, 2004.
10-rapport de la direction générale des impôts : "éléments pour une politique de lutte contre la fraude fiscale- décembre 1993 -p.03
11-Rapport FMI novembre 1990
12-report of the taxation review committee , taxation new Zealand, 1967
13-revue de finances publiques vol n20decembre édition FMI 1983.

3- المراجع باللغة الإنجليزية:

1- A Lerner، Economics Of Employment، 1951.
2- A. John tatom is tax policy retarding in morocco: networks financial institute at Indiana state university November 2007.
3- A. Smith، the nature and cause of the wealth of nations ،ed 1993.

4- Ally c maples‹ a‹ Polson highs and s vealy‹ new Zealand taxation‹ 2004.
5- Alvin E. Roth ‹ laboratory experimentation in economics ‹ six points of view ‹ Cambridge university press 1987.
6- Andrew Dilnot et Nick Morrris..What do we know about the black economy fiscal studies.1981.
7- Arimdam das gupta- dilip mookherjee tax amnesties as laundering devices journal of law economics organisation volume 10 n 02 1996.
8- Brown.cv.levin.ej.rosa.pj.ulph.dt.tax evasion and avoidance earned income. Some Survey évidence fiscal studies. 1984.
9- Carla Marchese, Fabio Privileggi, Who Participates In Tax Amnesties Self-Selection Of Risk Averse Tax Papers.
10- Clotfelter C.T Tax Evasion And Tax Rates Analysis Of Individual Returns The Review Of Economics And Statistics Vol65 N03 1983.
11- Elliot Uchitelle The Effectiveness Of Tax Amnesty Review Autumn, 1989.
12- Fisman raymond. Shsng jin wei.tax rates and tax evasion ecidence from missing ilports in china. October 2001.
13- Friedrich Schneider Dominick Enste Increasing Shadow Economies All Over The World Fiction Or Reality Discussion Paper No26iza Germany December 1998.
14- Friedrich Schneider Shadow Economies Of 145 Countries All Over The World What Do We Really Know Department Of Economies University Linz Austria 2004 .
15- Gerald chan, patrick leung- a critical review of fischer tax compliance model. A researcher synthesis journal of accounting and tax vol1 2009.
16- Graetz Mj – Wilde Ll – The Economics Of Tax Coup Liance, Facts And Fantasy National Tax Journal Vol 38 –N 003, 1985.
17- james alm ,tax policy analysis :the introduction of a russian tax amnesty, international studies program university of georgia , october 1998
18- James Alm ‹Tax Policy Analysis :The Introduction Of A Russian Tax Amnesty‹ International Studies Program University Of Georgia ‹ October 1998.
19- James Alm, a perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting, the accounting review, 1991.
20- James Alm. tax polity analytics the introduction of a russian tax amnesty. international studies program working papers 96-6-1998.
21- James h Donnelly et alène, Fundamentals of management ,10th grain .Hill, companies, 1998.
22- Kath Nightingale. Taxation .Theory and Practice Edition .Pearson Education Limted-2000.
23- Ken messere‹ tax policy in oecd countries choices and conflicts? Amsterdam: ibfd publications bv‹ 1993.
24- Lindsay c. Celestin, the formulary approach to the taxation of transnational corporations: a realistic alternative? A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of doctor of philosophy faculty of law university of

Sydney, October 2000.
25-M. Mansor, M TAYIB YUSOF.RN, Characteristics of Efficient Tax System, the Case of Malaysian Indirect Tax, Paper Presented At the 6Eh a Tax International Conference on Tax Administration.
26-Philippe Barthelemy, Travail Au Noir Une Economie Souterraine Un Etat De La Recherche ، Travail Et Emploi 1986.
27-Pommerehne et Frey, les modes d'évaluation de l'économie occulte : différentes approches et quelques resultants, futuribles ، 1981.
28- Report Of Taxation Review Committee، Taxation New Zealand، 1967 .
29-Robert w. McGee three views on the ethics of tax evasion and reas school of business working paper series Barry university, Miami shores, fl 33161 usa November 2005.
30-Slermrod .Joel. Tax Policy In The Real World .Cambridge University Press .First Published.1999.
31-swiss samantha , australia must cut with holding international ,tax review vol 6 jun 1995
32-Tanzi Vito، Fiscal Policies In Economics In Transition ،Imp، Usa،1992.
33-*Witte rd. Wood burg. The effects of tax laws and tax administration* on tax compliance the case of the individual income tax national tax journal vole 30 n 38 1985.